

La Discrimination des Revenus au point de vue fiscal

(Origine; Théorie; Applications en France et à l'étranger.)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 13 Décembre 1938, à 14 heures

PAR

Hamdi ÖZGÜREL

Jury de la Thèse :

Président : M. J. BARTHELEMY, Professeur

Suffragants { M. HAMEL, Professeur
M. PLASSARD, Professeur

Librairie RODSTEIN

17, Rue Cujas Paris (V*)

1938

La Discrimination des Revenus au point de vue fiscal

(Origine; Théorie; Applications en France et à l'étranger.)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le 13 Décembre 1938, à 14 heures

PAR

Hamdi ÖZGÜREL

Jury de la Thèse :

Président : M. J. BARTHELEMY, Professeur

Suffragants { M. HAMEL, Professeur
M. PLASSARD, Professeur

Librairie RODSTEIN

17, Rue Cujas Paris (V^e)

1938

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



Première Partie

CONSIDERATIONS GENERALES SUR L'IMPOT

CHAPITRE PREMIER

LE FONDEMENT DE L'IMPOSITION ET LA JUSTICE FISCALE

La question de l'imposition est en rapport étroit avec l'économie d'un pays et le régime politique et social qui y est adopté ; elle est par là une affaire de la plus haute importance ; elle n'est donc pas un simple problème de technique financière.

Se propose-t-on, par exemple, dans un but économique, de protéger les agriculteurs, aux dépens des industriels et des commerçants, ceux-ci seront surimposés.

Voit-on, dominante, dans le pays, la classe ouvrière, l'impôt sera réparti entre les individus de telle manière que celle-ci soit privilégiée.

A-t-on supprimé le régime capitaliste, l'impôt consistera tout simplement à asservir des masses d'hommes.

Or, quel est le fondement de l'imposition ? Pourquoi éprouve-t-on dans tous les pays le besoin d'imposer les particuliers, de les priver d'une partie de leur gain journalier ? Comment légitimer ce sacrifice des individus à l'égard de l'Etat ? Là-dessus les avis diffèrent : les uns tout en rejetant les anciennes théories de la jouissance (ce qu'on appelle l'équivalence en Allemagne) et de l'assurance disent que : L'impôt a un but purement financier ; le droit d'imposer découle de la nécessité absolue de l'Etat dans les sociétés actuelles ; de là l'obligation de payer l'impôt incombe aux particuliers ; il faut couvrir les dépenses de cet organisme nécessaire qu'est l'Etat ; il faut lui « procurer les moyens de se maintenir et de réaliser ses fins ». — « L'impôt, en tant que moyen de couvrir les besoins financiers des corps constitués, est ici fondé au point de vue des principes, parce qu'il est par hypothèse nécessaire pour réaliser et pour maintenir l'existence et le développement de l'Etat comme de tout le système des communautés économiques obligatoires. » (1).

Dans une pareille conception du fondement de l'impôt, la subsistance et la durée de l'Etat étant la règle suprême, on ne peut s'occuper de l'équitable répartition des charges publiques au premier degré ; le souci

(1) WAGNER (A). *Traité de la science des finances*. Tome II. 1909.

de la justice fiscale vient au second plan. Il faut avant tout assurer l'existence et le développement de l'Etat.

Par contre pour les autres, l'Etat, « le groupe, est l'incarnation des différences entre la conduite des individus en tant que membres du groupe et en tant que personnes isolées. » (2).

« L'origine du groupe social est dans le désir égoïste de satisfaire les besoins individuels. C'est l'individu devenu un produit du groupe qui est la base des besoins communs ; les rapports financiers de l'Etat et de ses membres ne sont que les rapports mutuels de ceux qui constituent l'Etat. »

Le fondement de l'impôt est ici, en dernière analyse, la satisfaction des besoins communs des individus. Dans cette dernière conception, l'existence de l'Etat est également nécessaire pour les individus. Mais cette nécessité ne découle pas d'une règle supérieure à toute autre ; elle découle plus particulièrement de l'obligation essentielle pour les dirigeants de satisfaire aux besoins socialement individuels, les besoins qui apparaissent en tant que ces individus font partie d'un groupe social. Cela ne veut pas dire que l'obligation fiscale naisse par suite d'un contrat social. La légalité de l'impôt est basée sur la souveraineté de l'Etat, sur ce que Seligman appelle « la conception organique de l'Etat » dans l'une et dans l'autre conception du fondement de l'impôt. Un mauvais impôt serait donc également dû dans les deux concep-

(2) SELIGMAN (Edw.). *La théorie sociale de la science des finances*. R. S. L. F. 1926.

tions. La différence n'apparaît entre les deux conceptions que quand on s'occupe de la justice dans l'impôt. En effet, alors que d'après la première on néglige l'équitable répartition des charges publiques quand on établit un impôt, d'après la seconde conception la justice fiscale est d'une importance capitale pour les gouvernants. Car il ne suffit pas d'assurer le développement du groupe public pour que l'impôt soit fondé ; il ne suffit pas non plus d'assurer uniquement l'intérêt général, il faut en outre ne pas léser différemment les intérêts égoïstes de chacun. Or, les intérêts égoïstes de chacun obligent à respecter les règles de la justice fiscale dans l'établissement d'un impôt. En d'autres termes l'intérêt général ne se confond nécessairement pas toujours avec les intérêts de chacun. Il ne se confondrait avec ceux-ci, dans la question très particulière qui nous occupe, que si on respectait en même temps les règles de la justice fiscale.

Il n'y a donc que l'intérêt général, la satisfaction des besoins communs des individus, compris dans ce sens, qui puisse légitimer une défense publique. Pour faire encore un pas de plus, nous pouvons dire avec mon éminent professeur, M. Joseph Barthélemy, qu'« il y a deux grands esprits de gouvernement : le système de la contrainte, le système de la confiance, le système de l'autorité, le système de la liberté » ; le gouvernement qui s'occuperait de la justice fiscale, qui tâcherait d'harmoniser l'intérêt général avec les intérêts de chacun dans l'établissement d'un impôt correspondrait au système de la liberté.

CHAPITRE II

LA JUSTICE FISCALE ET LA PRODUCTIVITE DE L'IMPOT.

Puisqu'un impôt n'est juste que si le gouvernement respecte lors de son établissement les intérêts égoïstes de chacun, comment les représentants de la nation peuvent-ils arriver à ce résultat ? Y a-t-il des règles rigides qui puissent les diriger dans l'accomplissement de cette tâche. La réponse n'est pas facile à donner. Car l'idée de justice, comme d'ailleurs tout ce qui est moral ou éthique, n'est pas quelque chose d'absolu, mais quelque chose de relatif. Ceci est également vrai en matière d'imposition. Les gouvernants des différents pays ne sont pas, ne peuvent pas être toujours imprégnés des mêmes idées de justice fiscale.

Par exemple, en France, on compte dans le revenu imposable d'un individu, l'avantage qu'il a d'habiter sa

maison, d'avoir devant un jardin ou un parc, on frappe non pas un revenu, mais une jouissance. Pas en Angleterre. Alors, où se trouvent les plus justes* : sont-ce les Français ou les Anglais ?

En France, un avocat déduit du revenu qu'il déclare les frais de sa profession. Pas en Angleterre. Où est le juste ? Est-ce en France, est-ce en Angleterre ?

On voit combien tout cela est discutable. Par conséquent la justice est soumise à certaines règles qui ne sont autres que la relativité, la variabilité, l'adaptation aux circonstances (1).

Cependant, dans cette évolution de la justice fiscale, on peut découvrir des principes dominants communs aux différents pays civilisés. Les systèmes fiscaux se développent, du moins dans les législations, dans le même sens. Les états qui sont arrivés à un même degré de civilisation ont tendance à adopter les mêmes formules fiscales. Il est vrai que la structure politique propre à chaque pays à une influence inverse sur cette uniformisation des principes fiscaux.

Le but de l'impôt varie suivant les penchants politiques des dirigeants d'un Etat. Mais à la base des législations fiscales des pays civilisés, il y a toujours ce souci de ne pas mécontenter le contribuable, de satisfaire le plus possible à son idéal de justice.

Or, quel est actuellement cet idéal de justice pour le contribuable d'un état moderne ? Cet idéal pour lui,

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

c'est surtout l'égalité, l'universalité. Il accepte d'être frappé à condition que les autres le soient également. Il consent à payer l'impôt, à condition que celui-ci soit réparti uniformément entre les redevables, à condition que chacun fasse autant de sacrifices que lui pour les dépenses publiques.

A cette occasion, Stuart Mill demande « pour quelles raisons l'égalité doit-elle être la règle en matière d'impôts. Parce qu'elle doit être la règle de toutes les affaires du gouvernement. De même qu'un gouvernement ne doit pas faire aucune distinction de personnes ou de classes, quant à la forme des demandes que les individus lui adressent, de même les sacrifices doivent porter, autant que possible, avec la même pression sur tous. »

Or, la pression sur le riche et sur le pauvre ne sera pas la même s'ils participent aux charges publiques avec la même portion de leur bien.

Par conséquent, l'égalité que le contribuable actuel réclame, n'est pas une égalité numérique absolue, mais une égalité proportionnelle aux facultés contributives des individus. « La seule égalité dont il puisse donc être question est celle qui a trait au principe qui doit régir les rapports fiscaux de l'individu et du gouvernement. » (1) Ce principe est celui de la capacité de payer de chacun.

Les relations entre l'Etat et les individus ne peuvent être durables qu'à la condition que chacun paye dans la mesure de ses moyens.

(1) SELIGMAN. *L'impôt sur le revenu*. Paris, 1913.

La Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen pose dans son article 13 ce principe d'égalité devant l'impôt : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. »

La Constitution de 1793 proclame de son côté l'universalité : (art. 101) « Nul citoyen n'est dispensé de l'honorable charge de contribuer aux charges publiques. »

L'intérêt du contribuable, c'est de réclamer l'égalité ou l'universalité de l'impôt. Mais le même intérêt commande au contribuable comme nous l'avons déjà dit, d'assurer la subsistance du gouvernement.

Or, le gouvernement doit dépenser pour répondre aux besoins de l'intérêt général. « Sans revenus publics, dit Montesquieu, il ne peut y avoir ni gouvernement, ni liberté. » Par conséquent, un impôt, tout en étant juste, doit également rapporter à l'Etat, il doit être productif. Le fisc cherche donc la productivité pendant que le redevable réclame la justice dans l'impôt. Les gouvernants d'un pays sont dans l'obligation de concilier ces deux intérêts : intérêt du fisc et intérêt du contribuable. Ces intérêts sont en conflits, mais nullement contradictoires. Autrement dit, il faut obtenir le maximum de rendement avec le minimum de mécontentement.

SECTION I

La justice fiscale et la personnalité de l'impôt. (1)

L'impôt, pour être juste, doit-il être personnel ou doit-il être réel ? La cotisation doit-elle s'effectuer subjectivement ou objectivement ?

Un impôt réel est celui qui s'attache à la matière imposable sans tenir compte de la personne du contribuable, de sa situation ou de son degré d'aisance. Un capital, un revenu, un acte juridique, une consommation sont atteints de la même façon, quel que soit celui qui possède cete richesse, qui encaisse la recette ou qui accomplit l'acte taxable.

Dans la notion de réalité de l'impôt, il n'y a pas de place pour la notion de patrimoine, le patrimoine étant un ensemble de biens dont l'unité est faite par le chef de ce patrimoine.

L'impôt personnel est, au contraire, celui qui vise les biens en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent ; la chose ou l'unité imposable est frappée en fonction de la situation individuelle. L'objet de la personnalité, c'est une préoccupation de justice. On veut atteindre non point la chose avec la préoccupation de productivité, on veut

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-1938.

frapper la capacité contributive de l'individu, on veut frapper chacun suivant sa faculté de contribuer.

Avec la réalité de l'impôt, lorsqu'on a 10.000 francs de revenu, on paye 100 francs ; lorsqu'on a 20.000 francs, on paye 200 francs parce que ce sont des tranches qui sont imposables. On ne se préoccupe pas de savoir si cette tranche de 10.000 francs est seule ou si elle est accompagnée par d'autres.

Au contraire, avec le système de la personnalité qui est évidemment beaucoup plus juste, nous distinguons dans les ressources d'un individu ce qui lui est indispensable, et alors nous ne touchons pas ce qui est nécessaire, nous frappons légèrement ce qui est utile, nous frappons un peu plus ce qui est confortable, nous frappons encore davantage ce qui est agréable, puis nous arrivons au superflu que nous écrasons. (1) Donc, à la base de la personnalité, distinction du nécessaire et du superflu.

Théorie de l'égalité de sacrifice.

Si j'ai 10.000 francs et que je vous donne 1.000 francs, c'est dur. Mais si vous avez un million de revenus et que vous donniez 1.000 francs, ce n'est plus rien.

Par conséquent ce qu'on cherche avec la personnalité de l'impôt, c'est que les individus soient soumis à l'égalité de sacrifice, qui n'existe pas dans le système de la réalité.

Quelles sont les institutions fiscales qui permettent la personnalité de l'impôt ?

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

Pratiquement, la personnalité se traduit par diverses mesures :

1° La déduction du minimum de ressources qui est nécessaire à l'individu pour ne pas mourir de faim. Cette déduction, nous la trouvons notamment dans l'impôt global et progressif sur le revenu : déduction du minimum vital 10.000 francs ; les premiers 10.000 francs ne sont pas frappés. Impôt sur les salaires également : les premiers 10.000 francs ne sont pas frappés.

2° Déduction pour charges de famille.

Par exemple à l'impôt général et progressif sur le revenu, on déduit pour l'homme marié 5.000 francs. En outre déduction pour les enfants à charge, c'est-à-dire pour les enfants mineurs : 5.000 francs pour chacun des deux premiers, 10.000 francs pour le troisième, 15.000 francs pour les enfants suivants.

Outre cette déduction pour charges de famille, il y a les surcharges pour non-famille, c'est-à-dire qu'un célibataire ayant dépassé l'âge où il devrait normalement se marier est frappé à son impôt global et progressif d'une surcharge = 30 % pour le contribuable âgé de plus de trente ans, célibataire, veuf ou divorcé sans enfant à sa charge, et 15 % pour le contribuable âgé de plus de 30 ans, marié depuis plus de deux ans et qui n'a pas d'enfant.

3° La déclaration : c'est le contribuable qui déclare son revenu, son bénéfice ; donc c'est un acte personnel. On ne frappe pas la maison, le commerce directement ; on contrôle, il est vrai, la déclaration du contribuable

par le loyer de cette maison, par l'importance de ce commerce. Mais c'est toujours l'individu qui dénonce son avoir au fisc

4° Progressivité.

Quel est l'impôt qui assure la personnalité ? Est-ce l'impôt progressif ou l'impôt proportionnel ?

L'impôt est proportionnel quand il frappe au même taux unitaire, unique, invariable, tous les chiffres auxquels il s'applique.

L'impôt est au contraire progressif quand le taux de l'impôt croît avec la grandeur du chiffre.

Considérons un bien, une valeur imposable quelconque. Avec la proportion, la valeur imposable paye toujours la même taxe, soit qu'elle soit seule, soit au contraire qu'elle se trouve à côté d'autres valeurs, d'autres biens dans les mêmes mains.

Par conséquent, la personnalité du contribuable n'est pas envisagée dans la proportionnalité.

La progressivité a comporté, au contraire, la personnalité. C'est ici qu'intervient le principe de l'égalité de sacrifice expliqué par la théorie de l'utilité finale.

J'ai besoin des premiers 10.000 francs, les seconds 10.000 francs me sont utiles ; les troisièmes confortables, etc.

Les superflus payeront plus que les avantageux, les avantageux plus que les utiles, les utiles plus que les nécessaires, ou même le nécessaire ne paiera rien. Nous avons progressivité des taux : les premiers 10.000 francs paieront 1, les seconds 10.000 francs 2, les troisièmes paieront 3, etc.

5° La discrimination.

Dans les institutions précédentes de la personnalité la préoccupation de la justice fiscale se porte sur le gain obtenu, sur le résultat acquis, tandis que dans la discrimination cette préoccupation porte sur les sources des revenus, afin de frapper plus lourdement les revenus paresseux que les revenus travailleurs, afin de frapper plus légèrement les revenus provenant du travail que les revenus provenant du capital.

On classe ainsi les revenus en deux : (gagés ou non gagés) ou en plusieurs catégories (revenus du travail, revenus du capital, revenus mixtes). Par conséquent, ici ce n'est plus comme dans le cas des autres institutions, la personnalité d'un seul contribuable qui est en question, mais c'est la personnalité d'une classe de contribuables qui est envisagée.

La discrimination est un élément de la personnalité, mais un élément de personnalité de classe. Le taux de l'impôt varie non pas d'un contribuable à l'autre, mais d'une catégorie de contribuables à l'autre.

Quelle est la raison de la discrimination ?

Le principe de l'égalité de sacrifice apparaît ici avec un aspect un peu particulier.

« Dans l'essentiel on dit : S'il faut que je fasse un effort pour payer l'impôt, que je travaille pour payer l'impôt, on doit tenir compte qu'il est plus dur de travailler pour payer l'impôt que simplement de prélever un impôt sur le revenu qui vous vient sans travail. Seconde justification de la discrimination : dans les

revenus du travail, il y a une part qui doit être considérée comme réservée à l'épargne pour les vieux jours.

« Le travail ne dure qu'un temps, le travail est temporaire, par conséquent, celui qui n'a que des revenus provenant du travail peut se dire : « Je ne pourrai pas toujours travailler et je ne pourrai alors rien transmettre à mes enfants. »

Au contraire, celui qui a des rentes, théoriquement conserve toujours son capital, il l'a toute sa vie, par conséquent il n'a pas besoin de se préoccuper de ses vieux jours, il le transmettra à ses enfants, il n'a pas à se préoccuper de ceux qui viendront après lui, donc son revenu peut être taxé.

On dit : il conserve son capital, parce qu'on pense à la situation de l'homme qui, en 1914, a voulu assurer sa vieillesse en achetant de la rente. Il a donné dix belles pièces de 10 francs, 5 pièces de 20 francs, et maintenant son titre vaut 7 ou 8 francs de ce qu'il a donné. » (1).

La personnalité de l'impôt a cependant des adversaires. Les partisans de la réalité disent que leur méthode par son objectivité, est essentiellement impartiale, que seule elle offre des garanties au point de vue du maintien de l'égalité proportionnelle, qu'elle peut, d'ailleurs, être mitigée de considérations personnelles et prévoir quelques faveurs au profit d'assujettis nettement malheureux. Ils ajoutent que le système opposé

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

— la personnalité — est nettement subjectif, nécessairement partial, qu'il constitue une manifestation de la lutte des classes, qu'il est au surplus, inapplicable aux impôts sur les consommations, que la détermination du minimum d'existence est forcément arbitraire, que l'abus des abattements enlève à l'impôt toute productivité.

A ce sujet M. Stéphane Lauzanne disait dans *Le Matin* (28 octobre 1933) : « Quand un impôt porte sur les personnes, celles-ci ont naturellement tendance à se dérober, et elles font jouer leur imagination pour éviter la charge qu'on leur met directement sur les épaules. Quand, au contraire, l'impôt porte sur les choses, il porte à plein, parce que les choses n'ont ni reflexes, ni imagination et par définition sont passives. Nos ancêtres de la Révolution l'avaient admirablement compris et tout leur système — le fameux système des « quatre vieilles » — s'adressait aux choses, maisons, logis, terres, titres, meubles, c'est-à-dire aux signes extérieurs de la richesse.

A dessein, ils laissaient les personnes en dehors et ne leur demandaient rien. On a dit : ce n'était pas la justice. C'était, en tout cas, la légalité. Si chacun ne payait peut-être pas théoriquement tout ce que, en vertu d'une justice idéale qui n'est point de ce monde, il aurait pu payer, il payait du moins pratiquement, tout ce que la loi lui demandait de payer. Et, chose admirable, la fraude alors était inconnue... »

Malgré la justesse de la plupart de ces arguments les législateurs de différents pays ont choisi la person-

nalité. Car il est difficile de critiquer l'impôt personnel au point de vue social ; mais il faut reconnaître que les résultats pratiques obtenus par le système de la personnalité ne sont pas toujours satisfaisants au regard du budget ; des dégrèvements, des déductions accordés dans une proportion trop large, en faveur de petits redevables, arrivent à soustraire à la cotisation la plus forte part des petits revenus modestes entre lesquels se répartit la majorité du revenu national et entraînent une diminution considérable de la matière imposable.

Puisque malgré les arguments plus ou moins décisifs des partisans de la réalité, la plupart des législations ont adopté la personnalité, on peut se demander quelle est la matière imposable qui se prête le mieux à la personnalité ? Autrement dit, quelle est la mesure des facultés contributives la plus équitable ?

SECTION II

LE CHOIX D'UNE ÉQUITABLE MESURE DES FACULTÉS

Le fisc peut prendre comme base de facultés soit l'individu, soit sa fortune, soit ses gains exceptionnels, soit sa dépense, soit ses revenus ou bénéfices. Autrement dit la richesse de chacun peut être visée soit dans ses sources, soit dans ses manifestations.

1° *L'individu.*

Quand on prend l'individu lui-même comme mesure de facultés, l'impôt est une capitation pure et simple (de *caput*, tête en latin). Les particuliers paient cet impôt à raison de leur seule existence, sans qu'il soit tenu compte de leurs facultés contributives.

La capitation a l'avantage de n'exiger aucune recherche de la matière imposable et de faire payer tous les individus jouissant de la protection de l'Etat. Mais elle heurte l'idée de justice fiscale, puisqu'elle réclame une prestation égale à des redevables dont les ressources sont très différentes.

Aussi l'utilise-t-on dans les pays peu évolués et dans certaines colonies où il n'y a presque pas de différence entre les situations économiques individuelles, où de simples nombres suffisent pour assurer l'égalité devant l'impôt.

La capitation peut revêtir une forme plus perfectionnée. On lui donne alors le nom de capitation graduée (*Klassensteuer*). La population est répartie en classes et à chacune de celles-ci une cotisation différente est attribuée. Les assujettis sont affectés à telle ou telle catégorie, suivant l'importance présumée déclarée ou constatée de leur revenu.

La capitation graduée, malgré sa supériorité sur la capitation simple, n'a occupé qu'une place insignifiante dans les recettes fiscales ; après expérimentation, elle a été rapidement abandonnée. Il lui est reproché, ou d'être aussi injuste que la capitation ordinaire — lorsque le nombre de divisions est réduit — ou d'être un impôt

sur le revenu trop imparfait et trop complexe, — quand les catégories sont multiples.

Il y a certainement du parti-pris dans cette appréciation-là : une capitation graduée modique a l'avantage d'éviter l'institution d'impôt sur les objets indispensables de consommation, de donner aux classes, même les plus modestes, la conviction que l'impôt est l'accompagnement nécessaire des droits de suffrage et de permettre ainsi à tous les citoyens d'apporter une part, si minime soit-elle, au règlement des dépenses publiques (1).

2° *Le capital.*

Le capital peut également être pris comme mesure de facultés. Il satisfait mieux que l'individu au principe de l'égalité devant l'impôt, puisqu'on peut tenir compte de leur fortune en imposant les individus. Mais en revanche il présente l'inconvénient de ne pas être productif.

L'impôt sur le capital a été préconisé non seulement par les socialistes qui y voient un moyen juridique de confisquer une partie de la richesse acquise, mais par certains auteurs qui, comme Emile de Girardin, Victor Menier, Yves Guyot, etc., n'avaient aucun désir de supprimer la propriété privée. Les principaux arguments qu'ils ont développés à cette occasion sont les suivants :

D'abord, ont-ils dit, tous les impôts quels qu'ils soient se répercutent sur le capital qui les supporte seul en

(1) Camille ROSIER. *L'impôt 1936.*

définitive, par l'avilissement de la valeur vénale de ses produits. Ensuite l'impôt sur le capital est seul capable d'atteindre les richesses improductives, comme les objets d'art, de luxe.

En outre cette contribution développerait l'industrie, stimulerait l'esprit d'« entreprise ».

Enfin l'impôt sur le capital aurait l'avantage de viser uniquement les capitaux fixes, la fortune consolidée.

Il n'est pas difficile de réfuter ces différents arguments, tout au moins, s'ils ont pour but de préconiser l'impôt unique sur le capital.

La prétendue répercussion, qui ferait supporter au capital immobilisé la totalité de toutes les contributions, ne pourrait jouer que dans un pays isolé et fermé au commerce extérieur, c'est-à-dire uniquement dans un Etat où les propriétaires seraient incapables d'exporter hors des frontières.

Les richesses improductives, d'autre part, les « biens oisifs » comme elles ont été appelées, ne représentent qu'une portion tout à fait infime de la fortune sociale et sont généralement difficiles à estimer et à saisir.

L'espoir que l'impôt stimulerait le capital est également fallacieux ; il est dangereux, d'abord, d'inciter le capital à abandonner les emplois dits sûrs pour les placements aléatoires ; il est ensuite contradictoire, si l'on reconnaît à cette contribution cette qualité stimulante, de ne pas en faire profiter également les salariés qui sont peut-être poussés naturellement comme tous les hommes vers la nonchalance. Enfin l'impôt unique sur le capital présente une base trop étroite et trop injuste.

Il affranchit de toute participation aux charges publiques les revenus du travail : traitements, salaires, appointements, honoraires, etc., et il pénalise par contre l'épargne qui est la source de la production. En outre, une contribution prélevée sur les éléments de la fortune des individus et non susceptible d'être acquittée avec les revenus de ces biens, constitue une réelle destruction des capitaux. M. Caillaux a dit à cette occasion : « Dans l'arbre de la richesse nationale, il faut sans doute tailler les branches, mais ne jamais toucher aux racines. » — « Droits sur les fruits sont impôts, droits sur les fonds sont pillage », déclarait Mirabeau, le père. Le proverbe anglais est encore plus expressif : « On ne peut avoir à la fois le lait et la viande de la vache. »

L'impôt sur le capital a été expérimenté en Allemagne par la loi du Reich du 31 décembre 1919 ; il n'a rien produit et a entraîné une série de catastrophes. Il y a un certain impôt sur le capital en Italie aussi : impôts sur les maisons, impôts sur les sociétés. Mais nous sommes là dans des régimes tout à fait exceptionnels, des régimes de contrainte (1).

3° *Les gains exceptionnels.*

Les adversaires des impôts sur le capital admettent, par contre, presque tous, la taxation des gains de fortune, c'est-à-dire des recettes fortuites, qui ne peuvent être considérées comme le fruit régulier de l'effort ou de la production normale des capitaux.

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

Ces gains exceptionnels, qui ressemblent à des capitaux, doivent être taxés spécialement, s'accorde-t-on à dire : ils constituent une aubaine, un enrichissement inespéré, « non mérité » par le travail ou par l'épargne ; ils représentent un accroissement immoral du patrimoine, parce qu'ils sont dûs à la chance, à la spéculation ou à des circonstances sociales, que l'on a pris l'habitude d'appeler les conjonctures. Leur cotisation est donc à la fois juste et commode ; elle est d'ailleurs subie facilement par le contribuable, qui accepte de payer lorsque sa situation pécuniaire s'améliore d'une façon inattendue et en dehors de toute peine individuelle.

Convaincus par ces raisons diverses les législateurs de tous pays font des applications nombreuses de la taxation de gains de fortune : aux plus-values d'immeubles et de fonds de commerce, aux bénéfices exceptionnels ou extraordinaires, aux enrichissements sans cause, aux lots, aux primes de remboursements, aux successions, aux donations, etc.

4° *La dépense.*

La dépense comme critérium des facultés mérite d'être retenue, parce qu'il existe un rapport entre les situations économiques des contribuables et les sommes qu'ils décaissent au cours de l'existence. D'autre part il est plus facile de connaître les dépenses que les recettes des individus car elles sont plus apparentes et s'extériorisent plus aisément. La dépense peut être taxée différemment suivant le fait qui la provoque : ce peut être soit un fait de circulation juridique de richesse (tran-

saction, échange, vente, partage, etc.), soit un fait de circulation matérielle d'un objet à l'intérieur du pays (transport de personnes ou de marchandises) ou par delà les frontières (importation, exportation), soit enfin un fait de consommation et de destruction (utilisation d'un produit, usage d'un service).

a) Pour taxer les faits juridiques on use de deux procédés : l'enregistrement et le timbre. Cette taxation des transactions soulève cependant l'unanimité des critiques : « Les droits de timbre et d'enregistrement, observe Adam Smith, tombent presque toujours sur une personne qui est déjà dans le besoin, ce qui les rend souvent cruels et oppressifs. » Il remarque ensuite que « les droits sur les obligations et contrats d'emprunt tombent en entier sur l'emprunteur ; les droits sur les procédures tombent sur le plaideur et diminuent la valeur en capital de l'objet en litige », que les taxes sur les mutations à titre onéreux « lors même qu'elles sont proportionnelles à la valeur de la propriété transférée, sont encore inégales, parce que les choses d'une valeur égale n'éprouvent pas toujours le même nombre de mutations. » Stuart Mill signale également l'iniquité des droits sur les instances judiciaires : « Ce sont, déclare-t-il, des impôts sur la justice et, par conséquent, des primes au profit de l'injustice. » Ricardo, de son côté, précise que les droits sur les transactions à titre onéreux empêchent le capital national de se distribuer de la manière la plus avantgaeuse pour la société.

J. B. Say confirme cette observation : « La transmutation augmente le revenu général puisqu'elle accroît le

revenu des contractants. Si les frais sont assez considérables pour empêcher l'affaire de se terminer, ils sont un obstacle à l'accroissement du revenu de la société. »

b) Alors que les droits sur les relations juridiques frappent cette chose immatérielle qu'est la richesse considérée en quelque sorte, d'une manière abstraite et indéterminée au moment où elle se révèle dans les rapports de droit, les impôts sur les consommations portent sur des objets matériels et déterminés, atteints dans leur circulation, leur fabrication ou leur utilisation avec ou sans destruction immédiate (1). Ils sont particulièrement utilisés par le législateur en raison de leurs avantages : ils constituent une taxation complémentaire permettant de cotiser ceux qui échappent légalement ou irrégulièrement à la taxation des capitaux ou des revenus. Ils comptent une grande productivité en raison du nombre considérable des consommations et des habitudes sociales croissantes de confort et de luxe. Mais ils ont l'inconvénient de ne frapper que certaines consommations au détriment de la règle de l'universalité. Ils gênent et entravent bien souvent la production nationale. En outre les dépenses du riche et du pauvre ne sont pas proportionnelles à la fortune de chacun.

En résumé, les bases de facultés qui viennent d'être étudiés hormis les gains exceptionnels, soulèvent des critiques, sinon au point de vue de la productivité du moins au point de vue de la justice fiscale.

(1) Camille ROSIER. *L'impôt 1936*.

D'autre part le capital, les gains de fortunes, la dépense sont des bases réelles. L'impôt, dit-on, est payé après tout, non pas par des choses inanimées, mais par des personnes.

Or, l'impôt sur la chose ne se prête pas facilement à suivre la situation changeante du propriétaire de la chose, et pourtant la capacité d'un individu à payer ses impôts offre bien quelque rapport avec sa situation personnelle.

Cependant il est une matière imposable qui réunit l'adhésion de la plupart des techniciens de la fiscalité : c'est le revenu. On s'accorde à dire qu'il constitue la base véritable du prélèvement fiscal, qu'il représente le meilleur critérium pour déterminer les ressources réelles des particuliers, et par suite la meilleure faculté contributive des redevables.

SECTION III

LE REVENU COMME MESURE DE FACULTES

« Les revenus, dit J. B. Say, sont proprement, quelle qu'en soit la source, la véritable matière imposable, parce qu'ils renaissent incessamment. » — « Tout impôt, affirme de son côté, Sismondi, doit porter sur le revenu et non sur le capital. Dans le premier cas, l'Etat ne dépense que ce que les particuliers peuvent dépenser. Dans le second, il détruit ce qui devrait faire

vivre et les particuliers et l'Etat. » Comme on le voit, les avantages attribués à l'imposition du revenu sont les suivants : elle ne frappe d'abord que des valeurs certaines, effectives, actuelles, à raison desquelles leurs bénéficiaires profitent de l'organisation sociale, puisqu'elles correspondent à l'activité et aux affaires des individus ; elle est, en second lieu, périodique comme les dépenses publiques auxquelles elle doit faire face : les revenus des individus sont réguliers, en principe, comme les besoins des pouvoirs publics, qui doivent être satisfaits par l'impôt. Cette taxation s'applique en troisième lieu, aux recettes encaissées, réalisées par le contribuable d'une manière continue, c'est-à-dire aux moyens d'échange qui traduisent le pouvoir d'achat et la puissance économique de chaque contribuable. En quatrième lieu, l'imposition du revenu permet de répartir équitablement la charge fiscale entre les contribuables, tandis que la cotisation du capital est injuste, du fait que le produit des capitaux varie.

Comment les législateurs frappent-ils cette manière imposable ? Il est possible de concevoir deux manières de taxer le revenu, d'une façon globale, totalitaire, générale, « synthétique », en atteignant, en une seule fois, l'ensemble des revenus d'un contribuable, ou d'une façon cédulaire, « analytique », fragmentaire, morcelée, en imposant chaque catégorie de revenus : fonciers, mobiliers, industriels, salariés, etc.

Chacun de ces deux systèmes a ses avantages et ses inconvénients : l'impôt général sur le revenu correspond à la notion populaire de fortune, celle-ci s'appré-

cial par le total de tous les profits tirés par l'individu, de son activité ou de son patrimoine ; il fait apparaître, en outre, l'idée de l'égalité des sacrifices ; il considère la richesse non pas comme la source d'encaissements matériels et successifs, mais comme l'indice de la personnalité financière et de la valeur économique de chaque redevable ; il se présente surtout comme un coercitif social, comme un moyen d'accroître le sacrifice social, jugé trop faible, en ce qui concerne les contribuables fortunés.

Ces qualités caractéristiques ne doivent pas faire oublier les inconvénients de la taxation globale : il est difficile de connaître aisément le revenu général, qui est la résultante d'une série de recettes différentes ; il est, en outre, assez injuste de confondre, pour la cotisation, des revenus d'origine diverses et ne justifiant pas, au même titre, de la bienveillance du fisc.

La taxation cédulaire fait l'objet d'observations contradictoires analogues : elle permet de varier l'imposition suivant la nature du revenu, de discriminer les tarifs selon la source du revenu (capital, travail, etc.) ou selon les possibilités plus ou moins grandes de fraude, de nuancer les procédés de déclaration et de contrôle ; elle saisit d'une manière discrète et objective, chaque catégorie de recettes ; elle exige, de chaque contribuable, une série de prélèvements qu'il accepte plus facilement qu'un versement massif ; elle donne lieu, ainsi, à une fraude moins grande.

A ces avantages techniques incontestables, on oppose l'injustice de la cotisation cédulaire : elle ne tient pas

compte, remarque-t-on, de l'ensemble des facultés du contribuable ; il est inadmissible, ajoute-t-on, que deux propriétaires d'immeubles, par exemple, soient cotisés de la même manière, parce qu'ils possèdent une maison donnant le même revenu, si l'un d'eux détient, en outre, un important portefeuille de valeurs mobilières ; ce redevable est certainement moins digne d'intérêt que l'autre qui doit se contenter du loyer de son immeuble ; autrement dit, la taxation cédulaire méconnaît la solidarité et l'interdépendance des recettes du même individu.

Dans cette forme de taxation analytique les revenus sont généralement divisés en trois catégories : les revenus des capitaux (comme loyers de terre et maisons, produits des créances et des valeurs mobilières), les revenus du travail (comme salaires, traitements et pensions) et les revenus mixtes, produits combinés de l'activité humaine et des capitaux (comme profits de l'exploitation agricole, industrielle, minière et commerciale).

Tels sont les deux procédés de taxation du revenu.

Certains pays ont opté, à l'origine, pour la cotisation cédulaire, comme l'Angleterre ; d'autres lui ont préféré l'imposition globale, comme la Prusse ; mais les nécessités budgétaires et les exigences de la justice fiscale les obligent finalement à se montrer moins systématiques. Tenant compte des éléments divers en présence, ils combinent les deux méthodes et associent leurs qualités respectives ; ils instituent, à la fois, des impôts cédulaires qui saisissent les revenus objectivement et un

impôt général, de complément ou de superposition, qui frappe subjectivement la situation personnelle du redevable.

Il est des nations cependant où la combinaison de la taxation générale du revenu est effectuée par la taxation du capital : tandis que les revenus du travail présent ou passé (pensions, rentes) subissent une cotisation cédulaire, les revenus du capital sont frappés par une contribution assise sur le capital, sur la valeur vénale des terres, des maisons, des meubles, des marchandises, des titres de bourse ; bien souvent même, les bénéficiaires de revenus « consolidés » sont atteints deux fois, une première par l'impôt cédulaire sur leurs revenus, une deuxième à raison de leur capital (1).

Cherchons maintenant, en toute hypothèse, qu'il s'agisse de taxation cédulaire ou globale, quel est le revenu que le fisc doit cotiser. Est-ce le revenu brut ou le revenu net ? Quelle est la définition du revenu au point de vue fiscal ?

SECTION IV

LE REVENU AU POINT DE VUE FISCAL

Généralement on définit le revenu en fonction du capital. Or, la notion de capital a différents sens en économie politique. Dans la partie de cette science consacrée à la production, ce qui caractérise le capital, c'est son emploi productif ; une maison louée à un par-

(1) Camille ROSIER. *L'impôt 1936*.

ticulier n'est pas un capital puisqu'elle ne sert à aucune opération productive de richesse. Cependant cette maison fournit un revenu sous forme de loyer à son propriétaire.

Dans la partie de l'économie politique consacrée à la distribution des richesses, au contraire, ce qui caractérise le capital c'est son emploi lucratif : la maison de tout à l'heure, par exemple, est un capital dans tous les cas, puisqu'elle est susceptible de procurer un revenu en argent ou en nature ; ici le mot capital s'oppose donc bien au revenu et c'est ce revenu qui est envisagé en matière fiscale quand il s'agit d'imposer les immeubles.

Une autre méthode pour définir le revenu consiste à considérer d'abord le revenu, puis le capital. Cette méthode est la meilleure. En effet la notion de revenu est moins complexe que celle de capital ; en outre, tous les revenus ne proviennent pas du capital. Par exemple, dans une entreprise il y a un immeuble qui procure un revenu au capitaliste. Mais il y a aussi un entrepreneur qui touche un profit, des ouvriers qui reçoivent des salaires, autrement dit des revenus.

Or, ces ouvriers ne concourent à l'entreprise avec aucun capital dans le sens économique du mot, à part le point de vue d'Irwing Fisher ; car d'après cet économiste toute richesse y compris le travail physique est un capital puisqu'elle produit toujours un revenu, celui-ci étant le service qu'elle rend par son utilité.

D'après cette deuxième méthode de revenu et de capital, passons directement à la définition du revenu sans envisager celle du capital. La notion de revenu est

avant tout une notion capable d'être mesurée avec exactitude et d'être exprimée par un prix en argent. Du moins, quelle que soit la théorie qu'on adopte au point de vue économique, la conception fiscale du revenu suppose que le revenu consiste en moyens matériels de jouissance soit existant en nature, soit représentés par de l'argent. Ainsi le propriétaire qui occupe son immeuble en jouit, mais n'en tire pas un revenu. Toutefois il économise une dépense de loyer qu'il aurait dû faire pour se procurer la jouissance d'une habitation équivalente et il est imposé sur le revenu qu'il économise en ne payant pas de loyer.

D'après ces explications il faut donc écarter de la catégorie revenu les revenus immatériels, les jouissances d'Irwing Fisher. Ainsi, par exemple, le service que nous rend un vêtement en nous préservant du froid n'est pas un revenu. Car c'est une jouissance qui ne peut être représentée par l'argent.

Nous avons dit que les revenus sont constitués par des moyens matériels de jouissance. Ici on peut se poser une question : Chaque moyen matériel de jouissance est-il un revenu ?

La réponse n'est pas facile à donner. La difficulté provient de ce qu'un même bien peut être du capital pour une personne et du revenu pour une autre. Ainsi lorsqu'une personne riche distribue sur ses revenus des libéralités, celles-ci bien que prises sur ses revenus, sont du capital pour les bénéficiaires. La même somme d'argent reçue comme salaire est un revenu ; placée à la banque elle devient un capital. De là, d'ailleurs, la

théorie subjective du revenu ; on a dit : « La volonté humaine a le pouvoir de déterminer ce qui est fruit et ce qui est capital ; le propriétaire qui coupe en bloc sa forêt aliène son capital ; celui qui l'exploite méthodiquement en tire un revenu. » On a répondu à cela avec raison que toute théorie subjective est entachée d'erreurs. L'homme est soumis à des réalités objectives qu'il n'a pas le pouvoir de modifier et souvent même d'expliquer. C'est pour cette raison que la forêt est nécessairement un capital, à cause de son caractère durable et les produits de la forêt sont des revenus à cause de leur caractère de fruits périodiques. La volonté humaine peut changer le caractère d'une valeur en capital ou en revenu au moment de son emploi, mais pas au moment où elle est réalisée (1). Car le revenu au moment de sa réalisation, a des caractères objectifs indépendants de la volonté humaine, à savoir :

1° D'abord le revenu est une recette qui revient ou du moins susceptible de revenir ; par exemple, le fruit que l'arbre porte chaque année ; le loyer que le propriétaire perçoit à chaque terme.

2° Ensuite, le revenu nécessite une source durable. C'est cette permanence de la source qui donne d'ailleurs naissance à la périodicité effective ou possible du revenu. Cette source peut être un capital corporel ou incorporel : une maison, une charge, un titre mobilier ; elle peut consister en capacités personnelles : comme la force physique pour le travailleur, le savoir, la tech-

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *L'impôt sur le revenu*. Tome I.

nique, le talent pour l'homme d'affaires, le fonctionnaire. Le travailleur, le fonctionnaire peuvent cesser de travailler. Leur rémunération n'en garde pas moins le caractère de revenu, parce qu'elle émane d'une source qui pourrait fournir d'autres fruits. Cependant le caractère durable ne signifie nullement que la source ne se tarira pas occasionnellement ou définitivement : La maison peut brûler par suite d'un incendie ; le travailleur peut être malade ; il n'y a pas de source de revenu perpétuelle, indestructible (1).

3° Enfin le revenu ne se réalise pas automatiquement ; il ne suffit pas seulement d'avoir une source, il faut en outre l'aménager, la mettre en œuvre, pour qu'elle puisse fournir du revenu : une maison doit être entretenue, l'homme d'affaires doit exploiter son entreprise suivant les méthodes rationnelles. Le revenu implique donc toujours un certain aménagement de la source, destiné à assurer sa périodicité ; ce qui le différencie de la trouvaille ou de l'aubaine fortuite. Par conséquent la réalisation du revenu n'est pas gratuite, elle nécessite une certaine dépense (2).

(1) JÈZE (Gaston). *Cours de Finances publiques*. 1936-37.

(2) M. Jèze, dans son *Cours de Finances publiques* (1936-1937) ne parle pas de ce troisième caractère du revenu : de l'aménagement de la source. En revanche il cite comme premier caractère du revenu imposable : la période pendant laquelle l'individu reçoit une certaine somme d'argent ou de valeur évaluable en argent. Cependant, pour M. Allix, le mot « revenu » implique déjà ce caractère. Mais pour M. Jèze l'argument de terminologie ne vaut rien dans la science ; car ce ne sont pas les savants qui ont créé le mot, mais ils l'ont trouvé dans la pratique.

Dès lors une autre question se pose : Cette dépense, doit-elle figurer dans le revenu imposable. Quelle est la partie de revenu que le fisc impose ou plutôt doit imposer : le revenu imposable, est-il le revenu brut ou le revenu net ?

Le fisc n'impose ni le revenu brut, ni le revenu net. Il impose le revenu libre. C'est le revenu disponible qui doit être la mesure des facultés au point de vue de la justice fiscale. En effet le revenu brut est la recette retirée par l'individu de son activité, de son entreprise, y compris les frais de production. Quant au revenu net, il est le résultat du revenu brut après déduction des frais de production du revenu. Ni l'un, ni l'autre ne peut être une mesure de facultés. Car même sur le revenu net pèsent encore des charges ; il n'est pas complètement disponible.

Voici un exemple : supposons un contribuable marié, père d'un enfant mineur et ayant un revenu brut de 25.000 francs, grevé de 2.000 francs de charges. Son revenu net est donc de 23.000 francs. Alors que son revenu disponible sera de 13.000 francs, après déduction de 5.000 francs pour sa femme et de 5.000 francs pour son enfant, par suite de l'application de l'article 115, alinéas 1 et 3 du C. g. i. d. relatif à l'impôt général sur le revenu. Ce sont ces 13.000 francs qui forment le revenu imposable.

Cependant il faut ajouter que sont considérées comme non déductibles les dépenses personnelles (nourriture, habillement, domesticité, plaisirs, pertes au jeu, libéralités, etc.), c'est-à-dire les sommes employées à la satis-

faction des besoins généraux du contribuable ; il s'agit alors d'utilisations qui, postérieures à la réalisation du revenu, doivent rester ignorées du fisc.

Nous venons d'étudier ainsi sommairement le revenu quant à sa nature. Mais la justice fiscale exige que ce même revenu soit étudié également quant à son importance et quant à son origine. La première de ces deux questions a trait à la progressivité. La seconde concerne la discrimination qui est l'objet de notre étude.

Deuxième Partie

LE PRINCIPE DE LA DISCRIMINATION

CHAPITRE PREMIER

DEFINITION DE LA DISCRIMINATION

La discrimination a pour objet, au nom du principe de l'égalité de sacrifice, de faire payer plus à certains contribuables qu'à d'autres. Mais à la différence de la progressivité qui demande plus d'impôts aux contribuables qui ont plus de capitaux ou qui touchent plus de revenus ou qui effectuent plus de dépenses, la discrimination demande plus d'impôts à un contribuable qui effectue pourtant les mêmes dépenses ou qui touche le même revenu que tel autre, ou encore qui possède le même capital que tel autre. La variation se fait en largeur, au

lieu de se faire en hauteur ou en profondeur (1). Le taux de prélèvement varie, par conséquent non pas suivant le fruit, mais suivant la nature de la source.

Tel quel ce système apparaît comme un procédé tendant à satisfaire la justice fiscale. Mais alors que la progressivité répond en soi à la formule de justice dans l'impôt, au contraire, la discrimination répond bien davantage à l'autre formule de la justice par l'impôt. Par suite la discrimination présente plus que la progressivité, un caractère d'arbitraire, et peut entraîner des solutions spoliatrices dans les démocraties à tendances démagogiques où la classe sociale politiquement la plus forte est celle des non possédants (2).

(1) BAUMGARTEN (W.). *Finances publiques*. 1936-1937.

(2) JÈZE (Gaston). *Cours de Finances publiques*. 1936-37.

CHAPITRE II

MODALITES DE LA DISCRIMINATION

a) *Discrimination par tarifs différentiels*

Dans cette modalité on distingue les revenus du travail, les revenus du capital et les revenus mixtes et on applique à chacune de ces catégories un taux différent. Ce taux étant plus élevé pour les revenus du capital (revenus des maisons, des terres, des valeurs mobilières, etc.) que pour les revenus du travail (salaires, traitements, etc.) pour les revenus provenant à la fois du travail et du capital (revenus industriels et commerciaux) le tarif est intermédiaire.

La discrimination par tarifs différentiels est appliquée dans les impôts cédulaires français ; elle se rencontre également dans la législation italienne.

b) *Discrimination par abattements*

On classe les revenus, grosso modo, en deux catégories : revenus gagnés et revenus non gagnés et on accorde aux premiers des déductions du fait qu'ils sont des revenus gagnés. Ce procédé a trouvé plus particulièrement son champ d'application en Angleterre et aux

Etats-Unis. Le législateur français s'en est servi également dans une certaine mesure, quoique différemment de la législation anglaise.

c) Discrimination par superposition d'impôts

Au lieu de frapper de tarifs différentiels plusieurs catégories de revenus ou au lieu de leur accorder des abattements plus ou moins importants, on frappe le produit que l'on veut surimposer d'un impôt supplémentaire qui s'appliquera seulement à ce produit.

Cette modalité de discrimination se rencontre dans la législation allemande où l'impôt global sur les personnes est complété, d'une part, par l'impôt sur la fortune et, d'autre part, par l'impôt des sociétés.

On rencontre encore cette discrimination dans les impôts cédulaires français et plus particulièrement dans la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Ainsi une société par actions supporte une première fois sur le montant du bénéfice commercial déterminé par sa comptabilité, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, et quand cette société décide de distribuer un dividende et qu'elle répartit par conséquent une partie de son bénéfice entre ses adhérents, cette partie qui a déjà supporté l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, supporte une deuxième fois un prélèvement d'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières.

Le législateur arrive ainsi, par deux impôts établis avec une assiette différente, surimposer les grands revenus mixtes.

CHAPITRE III

THEORIE DE LA DISCRIMINATION

Le principe d'égalité devant l'impôt exige que tous les contribuables consentent un sacrifice égal pour subvenir aux charges publiques. Or, le sacrifice n'est évidemment pas égal, lorsqu'un petit et un gros contribuable abandonne au fisc la même portion de leurs revenus. Pour la possession d'un petit revenu la privation porte sur le nécessaire, tandis que pour celui d'un gros revenu elle n'atteint que le surplus.

Par conséquent, pour imposer à ces deux contribuables des sacrifices égaux il faut frapper le plus riche plus lourdement que le pauvre ; l'impôt doit être non pas proportionnel ; mais plus que proportionnel, progressif. En d'autres termes : en profitant de la théorie de l'utilité finale, nous pouvons dire avec Seligman (1) : « Toute satisfaction des besoins humains implique l'existence d'une utilité dans l'objet qui procure cette satisfaction. La valeur de tous les objets dépend de leur

(1) SELIGMAN. *L'impôt progressif*. 1909.

utilité finale, c'est-à-dire de l'utilité de la dernière portion utilisable pour la satisfaction de certains besoins spéciaux. Puisque l'intensité de nos besoins et, par conséquent, leur utilité finale diminue à mesure qu'on passe des besoins les plus bas ou les plus pressants aux besoins plus élevés ou moins urgents, et puisque des revenus considérables fournissent les moyens de satisfaire ces besoins moins intenses, un impôt strictement proportionnel devrait entraîner des sacrifices plus petits lorsqu'il s'agit de revenus plus grands. La stricte égalité des sacrifices au sens de diminution relativement proportionnelle des charges entraîne donc l'impôt progressif. Mais il est certain que le nombre des besoins augmente à mesure que leur intensité diminue. Les besoins urgents de l'existence sont, il est vrai, très pressants, mais leur nombre est limité. La quantité et la variété des besoins moins urgents augmente sans cesse avec la richesse et la civilisation. Par conséquent, au delà d'un certain point, les différences entre l'intensité (et l'utilité finale) des besoins diminuent avec l'augmentation de leur nombre et de leur variété, jusqu'à ce qu'enfin avec les gros revenus la possibilité de donner satisfaction à presque tous les besoins devienne égale. Il en résulte que l'impôt devrait être progressif, mais que le taux de la progression lui-même devrait diminuer, jusqu'à ce que finalement l'impôt devienne proportionnel.

L'argument qui vient d'être exposé pour légitimer l'impôt progressif a trait à la consommation de la richesse. Mais en se plaçant sur le terrain de la produc-

tion de la richesse on trouve un argument non moins fort en faveur de l'impôt progressif.

« En effet, il est certain qu'on a plus de facilité à s'enrichir lorsqu'on est déjà plus riche. Un gros contribuable a moins de peine à augmenter sa fortune qu'en a un modeste travailleur pour réaliser de petites épargnes. On peut dire qu'un homme riche est, en un certain sens, soumis à la loi des rendements croissants. Plus il possède, plus il lui est facile d'acquérir davantage. Les difficultés du début ont été surmontées. L'argent, dit le proverbe, produit de l'argent. Tandis que le pouvoir naturel d'acquisition reste le même, ce pouvoir du riche a considérablement augmenté. Par conséquent il ne serait pas injuste d'appliquer à cet élément de capacité imposable un taux d'impôt plus que proportionnel. »

Telle est, en résumé, la théorie de l'impôt progressif. Donc, deux catégories d'éléments à considérer dans la faculté contributive de l'individu : éléments de consommation ; éléments de production.

Cherchons maintenant, suivant le même processus, quelle est l'idée dominante dans la discrimination. Quelle explication théorique peut-on lui donner ? (1).

(1) Il est à remarquer que l'idée qui est contenue dans la discrimination est beaucoup plus ancienne que celle de la progression. Ceci s'explique quand on pense que la progression est suggérée par le développement immense des revenus dans les Etats contemporains, alors que l'idée de la discrimination en général peut exister même dans les sociétés arriérées où il existe nécessairement plusieurs sources de gain.

On peut faire ce rapprochement, car « la progression et la discrimination, quoiqu'elles soient deux choses distinctes, sont étroitement liées. Toutes deux reposent sur l'idée que tout prélèvement opéré sur un revenu faible ou précaire pèsera plus lourdement qu'un fort prélèvement opéré sur un gros revenu et sûr. »

Dans une section précédente quand on a étudié les caractères objectifs du revenu, nous disions que le revenu doit avoir une source durable. Ce caractère durable ne signifiait nullement que la source ne se tarira jamais, puisque la permanence de la source était plus ou moins précaire. Alors nous pouvons nous demander s'il est équitable d'imposer de la même façon les revenus de ces sources de durabilité différente ; s'il est équitable de traiter identiquement un revenu de travail physique et un revenu de capital ; si la justice n'exige pas qu'on fasse une distinction, une appréciation différente entre les revenus suivant leurs origines, suivant la permanence plus ou moins marquée de leurs sources. Le bon sens nous dicte qu'il faut faire cette distinction, qu'il faut prendre en considération la nature de ces sources quand on impose leurs fruits. La raison est que les revenus d'un caractère temporaire et les revenus d'un caractère permanent ne peuvent pas s'obtenir avec la même facilité. L'un est acquis par une dépense continue de force vitale, d'énergie et d'activité ; tandis qu'un revenu permanent entraîne moins de gêne pour son bénéficiaire. La difficulté de production varie selon les sources plus ou moins solides de ces deux catégories de revenus. Le capital dont le premier provient serait

épuisé par l'oisiveté, la maladie ou la mort de son détenteur, alors que celui du revenu permanent peut rester intact dans tous les cas et passer au décès de son propriétaire à une autre personne.

Au point de vue de l'épargne, qui est un facteur de première importance dans la création des revenus, apparaît encore la différence entre les revenus temporaires et les revenus permanents. Pour assurer la permanence des premiers, pour les rapprocher des seconds il faut chaque fois prélever sur les revenus des économies avec lesquelles on constituera le capital d'épargne.

On peut répéter, dans un autre sens, le même argument de production qu'on a déjà avancé en faveur de la progressivité. Le détenteur d'un revenu permanent possède déjà un des agents de production qui lui donne une facilité relative dans la création du revenu. Ce facteur supplémentaire formé par un capital s'ajoute à son travail personnel, tandis que le travailleur n'a comme facteur de production que sa force physique. Par conséquent, la peine qu'infligera à l'un et à l'autre, l'acquisition d'un même montant de revenu, toutes choses égales d'ailleurs, n'aura pas la même intensité. Et si nous appliquons maintenant le même taux d'impôt à ces deux sortes de revenus nous leur imposerons non pas des sacrifices égaux, mais des sacrifices inégaux. Le capitaliste éprouvera moins que le travailleur le poids de l'impôt.

Pour réaliser l'égalité de sacrifice il faut donc taxer le revenu permanent plus que le revenu temporaire. Le

taux d'impôt doit être plus élevé dans le premier cas que dans le second.

L'argument que nous venons d'exposer en faveur de la discrimination concerne la production de la richesse.

Cherchons maintenant — comme on a déjà fait dans l'impôt progressif — si l'élément de consommation de la richesse peut nous fournir des raisons convaincantes légitimant la discrimination.

Nous avons vu dans le chapitre concernant la discrimination que la progressivité envisage deux contribuables de revenu différent, tandis que la discrimination considère deux contribuables dont le montant de revenu est le même ; la différence entre ces deux revenus identiques provenant de la nature de leur source. Or, un même montant de revenu, toutes choses égales d'ailleurs, ne peut satisfaire qu'un même nombre de besoins pressants ou non.

Car l'utilité marginale, l'utilité de la dernière unité de revenu, ainsi que son pouvoir de satisfaction d'un de nos besoins est le même dans les deux cas. Ceci nous conduirait à dire que pour imposer un sacrifice égal aux deux revenus de montant identique, mais de sources différentes, il faut leur appliquer le même taux d'impôt.

Il est vrai que l'élément de consommation a sa place logiquement dans l'argumentation de l'impôt progressif ; même c'est lui qui a servi le premier historiquement à démontrer la nécessité d'appliquer un taux progressif sur les gros revenus. Car dans la progressivité on s'occupe de la disposition des revenus obtenus, on cherche jusqu'où l'égalité de sacrifice doit priver

l'individu de la disposition de ses revenus. Tandis que dans la discrimination, c'est la production des revenus qui est en tête de la question, le principe de l'égalité de sacrifice est pris, en quelque sorte, à rebours. Ce n'est pas la privation par le prélèvement d'impôt, mais c'est l'acquisition d'un revenu qui est envisagée ici. C'est le sacrifice qu'on doit supporter pour produire un revenu ; c'est le sacrifice de production tout court. Par conséquent si l'élément de consommation a sa place logique dans la progressivité, en revanche on peut dire que l'élément de production a sa place rationnelle dans la discrimination.

Néanmoins si on regarde les choses de plus près, la consommation de la richesse peut nous donner également ici un argument utile en faveur de la discrimination.

En effet, le détenteur d'un revenu permanent tout en ayant le même montant de revenu que celui d'un revenu temporaire, appréciera moins la dernière unité de revenu. Car il peut compter sur la permanence de la source de son revenu ; la solidarité plus ou moins grande de cette source peut créer chez lui un facteur psychologique qui influera sur son appréciation de l'unité de revenu, et de là au moment où le possesseur d'un revenu temporaire s'efforce d'épargner, lui, il peut continuer à satisfaire un de ses besoins pressants ou non. Dans ces conditions l'équilibre de sacrifice ne peut être gardé si on applique le même taux à ces deux sortes de revenus. Il en résulte que l'égalité de sacrifice exige encore ici qu'on taxe le revenu permanent plus que le

revenu temporaire. Il est à remarquer que le facteur qu'on a envisagé dans l'argument précédent a son origine en dehors de l'individu ; l'existence de cette source permanente crée en effet chez l'individu une sorte de confiance en l'avenir qui, elle, influe sur la façon dont il estime l'unité de revenu. Ce facteur agirait évidemment de la même façon sur tous les individus considérés dans des conditions identiques. Mais il y a d'autres facteurs qui ont leur source dans l'individu lui-même, et qui influent également sur l'appréciation de la dernière unité de revenu. Ce sont les caractères, les penchants psychologiques, variant d'une personne à l'autre et caractérisant chaque individu.

Ainsi, par exemple, de deux personnes ayant le même revenu permanent ou temporaire, l'un peut avoir des goûts simples, l'autre des goûts extraordinaires et par là la façon dont ils satisfont leurs besoins peut différer. L'un peut être économe, l'autre prodigue. Si ces deux individus ont tout deux un revenu temporaire de 40.000 francs, celui qui n'épargne pas appréciera les satisfactions que l'unité de ce revenu peut lui apporter, d'après le quarante millième. Au contraire, celui qui épargne dix mille francs les appréciera d'après la trente millième unité. L'individu qui épargne est comme un individu qui a un revenu plus petit. Par conséquent l'impôt pèsera sur le dernier plus que sur celui qui n'épargne pas.

D'autre part la peine qu'éprouvent deux individus par l'acquisition d'un revenu ou par la privation d'une partie de ce revenu peut ne pas avoir la même force.

Dès lors, même si on suppose que ces deux individus ont le même montant de revenus de source identique, l'application d'un même taux entraînerait chez eux des sacrifices inégaux.

Dans le même ordre d'idées entre les revenus permanents ou si l'on veut entre les revenus provenant nominalement du capital on peut découvrir une variété infinie de degrés de participation du capitaliste : le travail assidu nécessaire à faire produire un revenu quelconque au capital, la surveillance plus ou moins active du propriétaire, un soin extrêmement faible dans le choix d'un placement, ou l'absence totale d'efforts de la part du propriétaire. Suivant ces cas l'impôt sera ressenti différemment par le capitaliste.

Toutes ces explications nous prouvent une fois de plus l'idée qu'on a déjà émise au cours de cette étude : La justice est quelque chose de relatif ; elle est un idéal à atteindre ; l'égalité de sacrifice qui en découle ne peut donc être obtenue absolument et exactement : ceci à raison de la diversité des peines, des besoins, des désirs individuels. Mais s'il nous est impossible de réaliser cet idéal, il n'y a aucune bonne raison pour ne pas essayer de s'en rapprocher le plus possible. C'est justement ce but que se propose de poursuivre la discrimination.

CHAPITRE IV

ORIGINE ET EVOLUTION DE LA DISCRIMINATION EN ANGLETERRE

L'évolution de la discrimination est due surtout au travail des financiers anglais qui se sont préoccupés de très bonne heure de la différenciation des revenus d'après leurs sources. Et on peut dire que l'origine de la discrimination actuelle provient de l'Angleterre. Voyons comment la question a été élaborée.

SECTION I

Le premier élan fut donné par un ecclésiastique, l'évêque de Landaff, à l'occasion de la défense de l'acte de 1798 concernant la triple contribution. La grande guerre avec la France qui avait éclaté en 1792 nécessitait de plus en plus de dépenses ; c'est à ce moment que Pitt avait proposé le projet de loi du 12 janvier 1792 sur la triple contribution. L'impôt, comme son nom l'indique, comprenait trois catégories : les contribuables présumés les plus riches ayant voitures, domestiques, chevaux, etc., les contribuables qui n'ont pas ce train de

vie et imposés sur leurs maisons, fenêtres, montres et pendules et enfin les contribuables supposés les plus pauvres qui ne payaient que sur leurs logements ou boutiques. C'était un impôt progressif, quoique appelé triple contribution. Le trait caractéristique du système était qu'il prenait la dépense comme critérium de revenu. La triple contribution entraîna chez les écrivains une violente opposition, mais trouva aussi d'ardents défenseurs. L'un de ces défenseurs, justement l'évêque de Landaff, fit paraître une brochure qui fit grand bruit. Dans sa défense, l'évêque allait plus loin : il suggérait l'imposition du capital même, au lieu de prendre un dixième du revenu, comme l'impôt l'exigeait des contribuables riches. Ainsi il conseillait un impôt sur la fortune, mais dans ce cas il y avait lieu de faire une distinction entre les différentes classes de « revenus permanents » (permanent income).

Les revenus permanents, pensait-il, proviennent soit du revenu de la terre, soit de l'intérêt de l'argent, soit d'annuités ; et dans chacun de ces trois cas, le même revenu représente un capital différent, en raison des époques différentes d'achat auxquelles il est évalué ; « les individus de ces différentes catégories payent également », disait l'évêque, « quoique leurs fortunes soient inégales. »

Ainsi s'introduisait la question de ce qu'on appela plus tard la discrimination de l'impôt, qui devait jouer un rôle si éminent dans l'histoire de l'impôt (1).

(1) SELIGMAN. *L'impôt sur le revenu*. 1913.

La triple contribution ne donna pas de bons résultats. Pitt présenta alors, l'année suivante, le 8 décembre 1799, son nouveau projet d'impôt sur le revenu. Tous les revenus étaient imposés de la même façon, quelle qu'en fût la source.

Ce manque de discrimination dans le projet était légitimé par Pitt de la façon suivante : « Nous ne pouvons pas nous occuper de la durée des sources. Car les inégalités des sources proviennent de la nature de la société, de la distribution de ses classes et de la répartition de ses richesses. »

Au cours de son argumentation Pitt dénonça ce qu'on appella la théorie fiscale de « laissez-les comme vous les trouvez ». Considérant deux individus dont l'un tire son revenu de la terre et l'autre du travail, Pitt demandait : « Que fait le nouvel impôt ? Ne les laisse-t-il pas par rapport à l'autre, exactement dans la même situation qu'auparavant ? L'impôt ne crée par de nouvelles inégalités. La justice ou l'injustice demeurent exactement ce qu'elles étaient. Se plaindre de cette inégalité c'est se plaindre de la répartition de la propriété, c'est critiquer la constitution de la société. Essayer d'y remédier ce serait suivre l'exemple de la démagogie audacieuse des législateurs dans un autre pays. Songer à frapper ces deux espèces de revenus en proportion différente serait une tentative que la nature de la société ne peut admettre ; ce qui n'a jamais été pratiqué en quatre mille ans ! »

Quant à la prétendue distinction entre les gains annuels et le revenu de capitaux fixes, Pitt répliquait :

« Un bien permanent représenté comme immortel, et demeurant pour ainsi dire la propriété de l'homme après sa mort, contribue à toutes les exigences qui peuvent surgir. Le revenu du travail et de l'industrie s'éteint, il ne contribue qu'une fois ; ce n'est plus la propriété de la même personne, tandis que l'autre considéré comme la même propriété est soumis à des demandes renouvelées. »

L'éloquence de Pitt lui assura au Parlement une forte majorité, et le projet devint loi, le 9 janvier 1799.

L'impôt était établi pour lutter contre la France ; il fut donc supprimé en 1802, aussitôt que la guerre eut pris fin avec la France.

L'année suivante apparaît la loi de 1803 sur l'income tax au moment où la guerre recommence avec la France. Cette loi divise les revenus en cinq cédules au lieu d'établir, comme la loi précédente du 9 janvier 1799, un impôt unique sur le revenu. Mais cette division a pour but d'empêcher la fraude en établissant la méthode dite stoppage à la source (qui subsiste encore avantageusement) plutôt que de viser une discrimination d'après les sources. D'abord le taux, 5 %, était le même pour toutes les cédules ; ensuite les déductions pour charges de famille étaient uniformes quelle que fût la source du revenu.

Avec l'acte de 1806 nous voyons une nouvelle application, quoique encore à peine ébauchée, de la discrimination, puisque le droit d'exemption totale était déclaré inapplicable aux revenus provenant de richesse acquise : tels que propriété foncière, valeurs mobilières,

capital en argent en général, à quelques rares exceptions près.

L'exemption totale était donc restreinte essentiellement aux revenus provenant de commerces, professions et travail personnel.

La chute de l'Empire français en 1815, marquant la fin de la guerre, fut le signal de l'abrogation de l'income tax par la Chambre des Lords malgré l'opposition du gouvernement.

SECTION II

DISCRIMINATION DANS LA PERIODE 1842-1907

Le déficit du budget oblige Robert Peel, en 1842, à recourir de nouveau à l'income tax. L'acte de 1842 est une réédition de la loi de 1806, avec cette différence que la déduction de 150 livres qui, en 1806, était limitée aux revenus du commerce, des professions et du travail personnel est de nouveau déclarée applicable à tous les revenus. Donc, aucune discrimination. Peel qui déjà n'était pas partisan de l'income tax restera toute sa vie opposé à la discrimination.

La Commission de 1851, chargée d'étudier le caractère général de l'income tax et l'opportunité de la discrimination, n'a pas pu obtenir gain de cause.

Disraëli, devenu Chancelier de l'Echiquier, pense le premier à établir une discrimination au profit des popu-

lations agricoles. Mais il est battu sur cette question et Gladstone le remplace en 1852. Deux ans après, le 18 avril 1853, Gladstone, dans son exposé financier étudie la discrimination ; il admet la distinction entre la terre et le commerce. Sur ce point après une analyse minutieuse des faits, il conclut qu'effectivement la terre et les maisons payent un taux plus élevé que le commerce. Mais quand il envisage l'autre phase de la discrimination, à savoir la différence entre les revenus précaires et les revenus acquis, ou ce qu'il préférerait appeler les revenus « industriels ou laborieux » et les revenus « oisifs », Gladstone comme Peel s'élève contre cette distinction : « Le propriétaire rural doit consacrer son activité à sa terre, le propriétaire urbain à sa maison, le propriétaire d'une hypothèque doit ou bien veiller lui-même ou bien payer un homme de loi pour examiner la situation, et je ne pense pas qu'il existe un revenu entièrement oisif à tous les points de vue, sauf celui du détenteur de fonds public. « Même quand il s'agit de bénéficiaires de rentes, il prévoyait des conséquences regrettables : « Je prends comme exemple une femme qui a été élevée dans l'abondance et qui, à la mort de son père, se trouve dans l'obligation de vivre des intérêts de 5 à 6.000 livres. Je désire savoir si ce revenu doit être soumis ou non à la taxe la plus forte, étant le revenu de la richesse acquise ? Et vous allez imposer cette taxe exceptionnelle à la veuve et à l'orphelin tout en parlant de faire justice et vous imposerez une taxe plus faible à vos banquiers et à vos brasseurs, à vos médecins et à vos gens de loi ? »

Cependant Gladstone reconnaissait l'inégalité que créait l'income tax en l'absence de la discrimination. Mais le remède, le principe de la discrimination était, à son avis, impraticable. Le seul remède qu'il proposait pour surtaxer le capital c'était d'étendre les droits de succession. Ainsi, on vota la nouvelle loi de 1853 ne comportant aucune discrimination.

SECTION III

ADOPTION DEFINITIVE DU PRINCIPE EN 1907

L'arrivée au pouvoir du parti libéral à la fin de 1905 a fait passer au premier plan le problème de la discrimination à côté de celui de la progression (1) de l'income tax. Et le 4 mai 1906, la Chambre des Communes a nommé un Select Committee pour faire une enquête et un rapport sur la possibilité de discriminer entre les revenus permanents et les revenus précaires.

« Le Select Committee, dans sa mission s'est efforcé tout d'abord de définir d'une manière claire le sens des mots « permanent » et « précaire ». Les autres termes qui ont été employés, porte le rapport, sont les suivants : « industriels et spontanés », « gagnés » (earned) et « non gagnés » (unearned) ; on a parlé aussi de revenu provenant de « placements » (investment) et revenus de

(1) JÈZE (Gaston). *Projets de réforme de l'Income tax*. R. S. L. F. 1907.

« l'effort personnel » (personal effort). Il est évident qu'il y a des revenus provenant de placements et qui ne sont pas « permanents ». Il y a aussi des revenus qui sont gagnés par l'effort personnel et qui sont moins précaires que beaucoup provenant de placements.

Probablement les mots « gagnés » et « non gagnés » représentent le plus exactement la distinction que nous avons dans l'esprit. Le Select Committee se déclare incapable de donner une définition complètement logique et satisfaisante de ce en quoi consiste un revenu gagné, par opposition à un revenu non gagné. Il existe un grand nombre de revenus qui, pour des raisons pratiques, doivent être placés sous le titre « gagnés » et dans lesquels les éléments de placements et de profit tiré du capital entrent distinctement.

Les commerçants et les industriels privés gagnent leur revenu par un effort et un contrôle personnels combinés avec le placement d'un capital dans leur entreprise. Les bénéfices des compagnies publiques, d'ordinaire, seront considérés comme « non gagnés » et comme étant tirés d'un « placement ». Mais un commerçant particulier peut transformer son entreprise en société et consacrer autant d'attention personnelle à la direction de cette entreprise qu'il le faisait auparavant. La ligne de démarcation n'est pas strictement logique ni précise ; mais si les bénéfices des commerçants particuliers sont considérés comme gagnés et ceux des compagnies publiques et entreprises analogues comme provenant de placements, on peut faire une distinction grossière qui probablement serait en général acceptée.

La simple surveillance d'un capital placé ne serait pas suffisante pour faire considérer un revenu comme gagné. D'après l'opinion du Select Committee sur la question, le propriétaire d'une terre qu'il cultive lui-même doit être considéré comme gagnant le revenu qu'il en tire ; mais le possesseur d'un vaste domaine qui le loue à d'autres pour le cultiver, ne doit pas être considéré comme gagnant le revenu net qu'il retire des loyers de ce domaine, bien qu'il puisse être son propre régisseur et consacrer beaucoup de temps à la surveillance du domaine.

Le Select Committee estime que « le sentiment qui existe en faveur d'une certaine discrimination quant au montant de l'impôt levé sur les revenus gagnés n'exige pas que tous les revenus, quelle que soit leur importance, reçoivent un traitement privilégié.

Si une limite était imposée, il serait beaucoup moins difficile de traiter avec justice les cas qui sont sur la limite ; en d'autres termes, lorsque le capital du commerçant est placé dans son entreprise et lorsque son revenu doit être regardé comme gagné en partie et en partie non gagné.

Généralement parlant, plus sont faibles l'entreprise et le revenu qui en est tiré, plus grande sera la proportion de ce bénéfice qui est, au sens strict du mot, gagné. Plus l'entreprise est importante et rémunératrice, plus considérable est, en règle, le rôle que le capital y joue, et plus il sera pratique et équitable de considérer le bénéfice qui en est retiré comme un revenu provenant

d'un placement surveillé personnellement, par opposition à un revenu gagné par l'effort personnel. »

« Il est d'autres difficultés et objections qui seraient écartées si on limitait la discrimination entre les revenus gagnés et non gagnés à ceux ne dépassant pas £ 3.000 par an, par exemple. Le comité est d'avis que cette discrimination est praticable et peut le mieux être mise à exécution en imposant ces revenus à un taux d'impôt inférieur au taux normal ou de base. Cette catégorie de revenus est presque invariablement imposée et perçue directement. Il serait donc possible d'imposer la taxe directement au taux réduit. On pourrait même, comme condition pour obtenir la réduction dans le taux de l'impôt, décider que l'assiette et le recouvrement seront faits directement. A l'appui de la limite que nous avons proposée, ajoute le rapport, il faut remarquer que M. Mallet a montré que la discrimination faite par les droits de succession dont nous parlerons longuement (1) dans notre rapport en faveur des revenus provenant des efforts personnels est moins marquée pour les revenus entre 600 livres et 3.000 livres par an. »

Après avoir exposé ces idées le Select Committee est d'avis que la discrimination entre les revenus gagnés et

(1) En effet, dans une autre partie du rapport, le Select Committee étudie l'influence qu'exerce l'incidence des droits de succession dans la discrimination ; et il conclut que les droits de succession qui jouent, jusqu'à un certain point, le rôle de l'income différé, accomplissent déjà une discrimination entre les gros revenus provenant de l'effort personnel et ceux tirés de biens hérités.

non gagnés est réalisable, surtout si elle est limitée aux revenus ne dépassant pas 3.000 livres par an et qu'on la réalise en les frappant d'un taux d'impôt plus faible.

Telle est la conclusion du rapport du Select committee en ce qui concerne la discrimination. Il n'a pas fallu attendre longtemps pour que cette proposition fût mise en pratique. En effet, dans son discours budgétaire du 18 avril 1907, M. H. Asquith, chancelier de l'Echiquier, discute théoriquement la question. Comparant deux individus, « l'un qui retire, par exemple, 1.000 livres par an d'un placement parfaitement sûr en fonds publics, produit peut-être des économies qu'il a héritées de son père, et, d'autre part, un individu se procurant la même somme nominale par son travail personnel et l'exercice d'une profession pénible, peut-être même précaire, ou de quelque entreprise, il déclare : « Prétendre au point de vue de l'Etat, que ces deux personnes doivent être taxées de la même façon est, à mon avis, jeter un défi à la face de la justice et du bon sens. » Il se réfère à la décision unanime du Select Committee sur la nécessité d'établir une différence entre les revenus gagnés et non gagnés.

Asquith demandait : « Qu'est-ce qu'un revenu gagné ? Il n'est pas facile d'établir une distinction, mais nous pouvons faire notre possible pour y arriver. » Les revenus gagnés, déclare-t-il, comprennent les revenus de tous les fonctionnaires et employés, y compris le clergé, touchant des traitements, de toutes les professions libérales et de tous les commerçants dont le revenu provient

essentiellement de leur propre travail personnel. Il reconnaît que distinguer, dans cette troisième classe, entre les revenus qui sont complètement gagnés ou en partie gagnés et en partie non gagnés, « suppose un degré de précision logique, où il aura la plus grande difficulté à éviter ce chevauchement dans les cas douteux ». Le moyen le plus pratique de résoudre le problème est donc, estime-t-il, de limiter le traitement différentiel aux revenus gagnés ne dépassant pas 2.000 livres et non pas 3.000 livres comme le conclut le Select Committee, autrement dit, le bénéfice du taux inférieur sur les revenus gagnés est limité aux personnes dont le revenu total de toutes provenances ne dépasse pas 2.000 livres. Asquith propose, pour l'année suivante, le taux plein d'un shilling par livre comme taux normal sur les revenus non gagnés et le taux inférieur de 9 pence sur les revenus gagnés. Le bénéfice du taux inférieur doit être accordé par voie d'abattements et l'abattement, dans le cas de revenus mixtes, devait être opéré sur la portion gagnée et non pas sur la portion non gagnée. La loi de 1907 a adopté les propositions d'Asquith. Le taux général de l'impôt, pour l'année suivante, a été fixé à 1 shilling, mais il a été décidé que toute personne qui affirmerait et établirait que son revenu total de toutes provenances ne dépasse pas 2.000 livres et qu'une portion quelconque de son revenu est du revenu gagné aurait droit à un dégrèvement de l'income tax, de façon à réduire la somme exigible à 9 pence.

On a donné une définition légale du « revenu gagné ». Deux points sont ici à remarquer :

1° Le revenu gagné comprend les prélèvements d'associés et l'intérêt sur le capital, tandis que les bénéfices du commanditaire sont considérés comme des revenus non gagnés.

2° Dès qu'une entreprise de particuliers se transforme en une société, les profits deviennent des revenus « non gagnés » au lieu de « gagnés ».

En fin de compte, le principe de la discrimination fut donc introduit dans la législation anglaise en 1907, alors qu'il avait déjà été l'objet des demandes de nombreux critiques et réformateurs dès l'institution de l'impôt à la fin du dix-huitième siècle.

Les adversaires jugeaient que l'adoption de la discrimination porterait atteinte aux recettes du trésor. Mais les résultats fiscaux ont démontré que ces craintes étaient non fondées. En effet il n'y eut, pour ainsi dire, pas de perte du tout. Dans l'exposé budgétaire du 7 mai 1908, prononcé par Asquith (devenu Premier Ministre dans l'intervalle), à la place du nouveau Chancelier de l'Echiquier, Lloyd George, il déclarait que : « La cause de cette remarquable augmentation de recettes se trouve dans la clause de discrimination même. La simple offre d'un taux inférieur a suffi à accroître le montant des revenus soumis. Je puis dire ainsi que la discrimination a accompli une réforme non seulement financière mais morale. »

SECTION IV

DISCRIMINATION ACTUELLE EN ANGLETERRE

L'income tax est actuellement en Angleterre, suivant le mot de Lloyd George, « le centre et l'ancre de salut du système fiscal anglais », il comprend cinq cédules :

La cédule A (des propriétaires fonciers) s'applique aux fermages et loyers.

La cédule B (des fermiers) vise les bénéfices de l'exploitation agricole.

La cédule C (des porteurs de rentes) concerne les intérêts, annuités, dividendes, rentes viagères, pensions privées, arrérages de fonds publics, nationaux et étrangers.

La cédule D embrasse les profits commerciaux, industriels, libéraux et tous les revenus du contribuable qui ne relèvent pas des règles d'assiette fixées dans les cédules A, B, C, E.

La cédule E est réservée aux traitements des fonctionnaires civils et militaires, aux pensions publiques, aux salaires des commis de banque, etc. (1).

Nous avons dit que la loi de 1907 a donné une définition légale du revenu gagné. Cette définition légale qui est toujours en vigueur et que les lois ultérieures sur l'income tax ont reprise est la suivante : (2)

(1) Camille ROSIER. *L'impôt*. 1936.

(2) Income tax. Act 1918, section 14.

a) Tout revenu provenant d'une rémunération, d'une fonction ou emploi lucratif occupé par l'individu ou d'une pension de retraite ou autre allocation, payement différé ou compensation accordée pour perte d'emploi en raison des services passés de l'individu, ou du mari ou de l'ascendant de l'individu dans une fonction ou emploi lucratif, que l'individu, mari ou ascendant de l'individu ait ou non contribué à ces pension, retraite, allocation ou payement différé.

b) Tout revenu d'un capital attaché à ou faisant partie des émoluments d'une fonction ou emploi lucratif occupé par l'individu.

c) Tout revenu visé par les cédules B et D et tiré directement par l'individu de l'exploitation ou de l'exercice d'un commerce, profession ou métier soit individuellement, soit dans le cas d'une société, y agissant personnellement.

Il ressort de ce texte que l'on peut définir de la façon suivante avec Seligman, le critérium qui permet de décider si un revenu donné est gagné ou non gagné.

« S'il provient du travail personnel ou d'une pension ou d'un capital faisant partie des émoluments de la fonction ou de l'exercice ou d'une profession et que le bénéficiaire y est activement occupé et n'est pas protégé par la responsabilité limitée, ce revenu est gagné, en tout autre cas il est non gagné. »

Comment réalise-t-on la discrimination ?

Elle se réalise par le procédé des abattements. La déduction permise est un cinquième du revenu gagné ;

elle est faite sur le revenu global. Toutefois cette déduction ne peut dépasser 300 livres.

On voit d'après cela qu'en Angleterre il n'y a pas de tarifs différentiels comme en France pour discriminer les revenus. Il y a seulement un tarif unique, « standard rate », un tarif s'appliquant en même temps aux différentes cédules qui forment l'income tax, la division en cédules ayant pour but plutôt la commodité administrative (stoppage à la source, déclaration, etc.). Ce tarif est fixé chaque année par la loi de finances que vote la Chambre des Communes vers la fin du mois de juillet, mais qu'on connaît dès le début d'avril lorsque le « budget speech » est prononcé par le Chancelier de l'Echiquier. Ce tarif est assez souvent modifié, puisque le but essentiel de l'Income Tax est d'assurer l'équilibre du budget.

Ainsi, d'après le « Budget courageux » pour 1938 de Sir J. Simon, Chancelier de l'Echiquier, ce tarif qui était 5 shillings dans l'année 1937-1938, est augmenté de 6 d. pour les gros contribuables, alors que pour les petits contribuables le taux ancien qui était le tiers du taux moyen précédent, c'est-à-dire 1s. 6 d. est maintenu ; de cette façon, les revenus gagnés des petits contribuables ne sont pas influencés par l'augmentation de l'income tax. On comprend par petits contribuables les personnes dont les revenus, après déduction de toutes sortes, ne dépassent pas £ 135 par an.

CHAPITRE V

LA DISCRIMINATION EN ALLEMAGNE

L'Allemagne applique la discrimination pour la première fois en 1884 dans le Grand-Duché de Bade, en même temps qu'elle crée l'impôt sur le revenu.

En effet la loi badoise de 1884 tout en maintenant les anciens impôts sur le produit, comme l'impôt sur la propriété bâtie et non bâtie et l'impôt sur le capital, limitait l'impôt sur les gains aux bénéfices provenant du capital effectivement investi dans les affaires.

Il en résultait que, tout en mettant côte à côte les anciens impôts sur le produit et l'impôt sur le revenu, le système équivalait en pratique à un impôt général sur le revenu avec discrimination entre les revenus, fonds placés et les autres. En d'autres termes, les revenus en général étaient *atteints* par l'impôt sur le revenu, tandis que les impôts supplémentaires, à des taux différents, frappaient les revenus provenant du capital, qu'il consistât en propriété foncière, en capital commercial ou en valeurs mobilières.

La Prusse, qui retardait sur ses voisins, vota enfin elle aussi la loi du 24 juin 1891 sur l'Einkommensteuer.

Cette loi abolissait l'impôt des classes qui existait auparavant.

Le nouvel impôt frappait le revenu global de tous les contribuables, personnes physiques et personnes morales. Au cours de la discussion du projet de loi, tout le monde reconnut qu'il convenait de discriminer l'impôt.

Mais on ne jugea pas prudent de tenter la discrimination par une variation directe du taux. Dans le projet du gouvernement il était proposé de faire ce qu'avait fait Gladstone en 1853 : maintenir l'impôt à un taux uniforme et le compléter par un impôt direct sur les successions.

De cette façon on frappait deux fois le revenu des capitaux : une première fois par l'impôt sur le revenu, une deuxième par l'impôt sur les successions. Mais ce projet ne fut pas adopté. A sa place on présenta, deux ans plus tard, un système jusque-là complètement inconnu en Allemagne, mais qui avait été appliqué l'année précédente en Hollande. Ce système fut adopté par l'assemblée en 1893. Il consistait en un impôt complémentaire sur le capital, calculé au taux de 0,50 0/00 sur tout capital. En évaluant le taux ordinaire de l'intérêt à 5 %, un impôt de 0,50 0/00 sur le capital équivalait à un impôt de 1 % sur le revenu. Le résultat pratique est donc d'imposer aux revenus provenant du capital 1 % de plus qu'aux revenus du travail, réalisant ainsi la discrimination entre les revenus gagnés et non gagnés ; cependant cet impôt complémentaire sur le capital n'est applicable qu'aux individus et non comme l'Einkommensteuer, aux personnes morales.

L'Einkommensteuer a servi de type à l'impôt sur le revenu allemand d'après guerre, qui, codifié par la loi du 10 août 1925, et modifié neuf fois en cinq ans, apparaît sous la forme d'un impôt global sans cédules, n'atteignant que les personnes physiques. Bien que le tarif de cet impôt s'applique au revenu global, ce qui

semble rendre impossible la discrimination, le législateur allemand est arrivé à la réaliser, dans une certaine mesure, d'une façon indirecte. Il a fixé, d'une part, des règles d'évaluation différentes, selon qu'il s'agit des revenus du travail (traitements et salaires) et d'autres revenus ; et, d'autre part, il a complété l'impôt sur le revenu par un impôt discriminateur sur la fortune qui est destiné à surtaxer les revenus consolidés par la possession d'un capital. Du salaire ou traitement on retranche à titre de minimum d'exemption, 1.200 marks, ce minimum s'élargit d'abattements importants pour charges de famille ; pour les autres revenus le minimum non imposable est de 1.300 marks, mais les déductions pour charges de famille qui s'y ajoutent sont moins importantes. De plus, si le revenu effectif dépasse le minimum calculé de cette façon et devient imposable, il n'est déduit de ce revenu que 960 marks et non 1.300.

En dehors de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital il existe un impôt sur les sociétés qui atteint les bénéfices des personnes morales.

Telle était la situation avant le gouvernement hitlérien. Mais avec l'arrivée au pouvoir des nationaux-socialistes la politique fiscale de l'Allemagne change complètement d'orientation, les principes classiques sont abandonnés, les finances ne sont plus qu'un instrument au service d'une politique d'action. Deux lois des 1^{er} et 15 juillet 1933 prévoient d'importants allègements en vue de développer la natalité. Une exonération temporaire de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur la for-

tune est accordée aux propriétaires de maisons d'habitation individuelle récemment construites, quelle qu'en soit la dimension et la destination. La nouvelle loi concernant l'impôt sur le revenu global (Einkommensteuergesetz) majora sensiblement l'impôt sur le revenu des personnes physiques ; celle du 27 octobre 1936 rendit l'impôt sur le revenu progressif pour les revenus supérieurs à 50.000 marks, et elle autorisa les communes à prendre pour base de cet impôt la fortune au lieu du revenu, afin d'en obtenir un rendement meilleur.

Une autre loi du 20 juillet 1937 créa, sous la forme d'un supplément d'impôt sur le revenu une taxe sur les personnes exonérées du service militaire.

Néanmoins, la nouvelle loi de l'impôt sur le revenu global du 16 octobre 1934 contient, dans une certaine mesure, les procédés discriminatoires d'évaluation. Les deux listes annexées à cette loi comprennent les tarifs d'impôt, d'une part, des travailleurs touchant traitements ou salaires, et, d'autre part, les personnes possédant d'autres revenus. Les déductions de natalité étant plus fortes pour les premiers que pour les seconds.

Ces tarifs ont été d'ailleurs augmentés à plusieurs reprises. Actuellement un revenu de 2.400 marks, par exemple, soit 36.000 francs paie 14 % s'il est déclaré par un célibataire et 1 % si c'est un père de famille de quatre enfants qui le paie ; si ce revenu constitue un salaire, l'impôt sera 1 % pour un célibataire, tandis que le père de quatre enfants sera affranchi de toute retenue.

Un revenu de 3.200 marks, soit 48.000 francs est frappé

d'un impôt de 16 % s'il s'agit d'un célibataire, de 1,6 % s'il s'agit d'un père de quatre enfants ; et si ce revenu a le caractère de salaire, il ne supportera plus qu'une retenue de 1,15 % pour un célibataire et de 0,1 % pour un père de quatre enfants.

Un revenu de 16.000 marks ou 240.000 francs paiera 27 % ou 9,6 % suivant qu'il sera acquité par un célibataire ou un père de quatre enfants.

Enfin un revenu de 24.000 marks ou de 360.000 francs sera imposé aux taux respectifs de 34 % ou de 1,47 % suivant qu'il s'agit d'un célibataire ou d'un père de quatre enfants.

Au-dessus de 80.000 marks, l'impôt est de 50 % pour un célibataire et de 31 % pour un père de quatre enfants ; au-dessus de 100.000 marks l'impôt absorbe 700 marks pour 1.000 marks de revenu.

Quant au taux de l'impôt sur les sociétés, il était, en principe, 30 % au cours de l'année 1937-1938 ; il vient d'être porté à 40 % pour 1938-39 et 1939-40. (1), (2).

(1) Edouard BARTHE, député de l'Hérault. (*L'Homme Libre*, 7 octobre 1938).

(2) Il est inutile de souligner que ces taux sont de beaucoup supérieurs à tous ceux pratiqués dans le monde.

CHAPITRE VI

LA DISCRIMINATION EN ITALIE

L'Italie est un des pays qui a adopté la discrimination dans une large mesure dès le début de la création de l'impôt sur le revenu. En effet, l'impôt sur le revenu de la loi du 14 juillet 1864, qui fut un des premiers fruits de l'unité italienne, contient des dispositions importantes concernant notre principe. Les arguments des deux commissions de 1853 et 1861 sur l'income tax anglais avaient produit une forte impression en Italie : on était peu hostile à une différenciation de l'impôt. En conséquence le principe fut poussé plus loin qu'on ne l'avait jamais proposé en Angleterre.

La discrimination ou comme on l'appelait le « *diversificazione* » se faisait, d'après la loi du 13 juillet 1864, de la façon suivante :

- a) Les revenus appelés « permanents et spontanés » provenant surtout du capital.
- b) Les revenus temporaires mixtes provenant de commerces impliquant un placement de capitaux.
- c) Les revenus temporaires provenant du travail personnel.

Le taux nominal de l'impôt était le même dans chaque catégorie mais la portion du revenu imposable variait.

Dans la classe A, les revenus étaient imposés sur leur montant total.

Dans la classe B sur les $\frac{6}{8}$ du revenu effectif ; et dans la classe C sur les $\frac{5}{8}$.

En 1870 on étendit le principe de la discrimination en créant une quatrième catégorie D pour les traitements et pensions des employés publics. Dans cette catégorie le revenu imposable était basé sur les $\frac{4}{8}$ du revenu effectif, alors que les traitements des particuliers ont continué à être imposables à la cédule C à un taux plus élevé. Ceci s'explique par le fait que les fonctionnaires publics n'avaient jamais été soumis aux centimes additionnels locaux et qu'une fois ce système aboli en 1870, on jugeait plus prudent de ne pas augmenter leurs charges.

En 1894 on divisa les revenus de la catégorie A en deux parties : La subdivision A_1 comportait les fonds d'Etat, les fonds des sociétés garanties ou subdivisées par l'Etat et les lots des loteries d'Etat. Tous les revenus de cette subdivision furent imposés sur leur montant total.

Quand à la subdivision A_2 elle était composée des autres revenus provenant des capitaux de toute nature, et taxés seulement sur les $\frac{30}{40}$ de leur montant total.

Il est à remarquer que tandis que l'Income Tax anglais s'appliquait à tous les revenus, l'impôt sur le revenu italien ne contenait pas les revenus fonciers. Car l'impôt foncier en Italie fonctionnait bien et nul ne songeait à le modifier.

Telle fut la situation, avec de très légères modifications jusqu'au lendemain de la guerre. La réforme fiscale d'après guerre fut dominée par les préjugés démagogiques contre le capital et s'inspira surtout du désir de pressurer la richesse acquise. Un impôt sur le patrimoine, assis sur le capital, au taux de 1 pour mille, devait compléter la discrimination des revenus qui se réalisait déjà par un impôt cédulaire sur les revenus avec un impôt complémentaire sur le revenu global, à l'imitation du système français.

Mais en 1921-22-23 des tendances plus sages se manifestent. On s'attache à éviter toute taxation qui, par sa nature ou son taux, serait susceptible de nuire à la formation ou à la conservation du capital. Et en novembre 1922, M. Stéphan, ministre des finances de Mussolini, déclare : « Au lieu de frapper l'épargne qui est une source de nouveaux produits, il convient de frapper la consommation et cela dans l'intérêt même de la partie la moins aisée de la population. La lutte contre la formation du capital privé retombe toujours sur le dos des travailleurs. Les gouvernements précédents ont détruit l'arbre pour avoir les fruits, la politique financière doit tendre, au contraire, à fortifier l'arbre pour avoir des fruits meilleurs. »

Le décret du 16 octobre 1924 réorganise les contributions directes ; il les réduit aux trois impôts fondamentaux sur les revenus : impôt foncier de la propriété bâtie, impôt foncier de la propriété non bâtie, impôt sur la richesse mobilière.

La discrimination des revenus est réalisée dans

l'impôt sur la richesse mobilière par tarifs différentiels. Les revenus de cet impôt sont divisés en cinq cédules :

Catégorie A. — Revenus du capital seul, c'est-à-dire revenus spontanés et permanents ; revenus des capitaux mobiliers ; intérêt des prêts chirographaires et hypothécaires.

Catégorie B. — Revenus mixtes du capital et du travail, revenus par conséquent temporaires puisqu'ils cessent dès que le travail n'est plus appliqué au capital : ce sont les bénéfices industriels et agricoles.

Catégorie C. — Elle est consacrée aux revenus temporaires provenant du seul travail et divisé en deux sous-cédules.

Catégorie C₁. — Revenus du travail seul, de nature incertaine et variable (provenant de l'exercice des professions libérales).

Catégorie C₂. — Revenus du travail seul, de nature certaine et définie (traitements, pensions, rentes viagères).

L'impôt sur les traitements et salaires a été remanié ; les immunités dont profitent certains ouvriers des services publics ont disparu ; par contre les travailleurs de l'Etat, des collectivités publiques et des services de transport dont l'emploi n'a pas un caractère de permanence bénéficient d'un taux de faveur. On a ainsi une classification bien nette des revenus en revenus fondés, c'est-à-dire issus du capital, revenus mixtes et revenus non fondés.

Elle se complète toutefois du fait que les traitements publics, c'est-à-dire payés par l'Etat, les provinces, les

communes sont mis à part de la catégorie C pour constituer une catégorie D spéciale. Le tarif de l'impôt qui est proportionnel depuis 1925, va en diminuant de la catégorie A à la catégorie B. D'autre part, les cédulas B, C et D comportent un minimum d'existence, alors que la cédula A ne bénéficie d'aucune réduction à la base.

L'impôt complémentaire sur le revenu global, créé en 1918 et organisé par le décret du 30 décembre 1923 réalise une autre discrimination, ou plus exactement une discrimination superposée.

Par exemple, bien que le tarif de cet impôt soit progressif, quand le revenu global comprend des revenus de la cédula D (traitements publics), ces revenus, quel que soit leur montant, ne sont soumis qu'à un taux uniforme.

Depuis 1924, l'Italie n'a pas apporté de grandes modifications à l'impôt sur la richesse mobilière, à part quelques dégrèvements d'ordre familial et social en faveur de familles nombreuses de petits revenus.

Il est à ajouter que les données, les principes de la justice fiscale ne peuvent constituer actuellement en Italie une fin, un idéal à atteindre : puisque ces principes, ces données peuvent, au cas échéant, ne pas être respectés, puisqu'en vertu de la doctrine fasciste chacun doit à l'Etat sa personne et la totalité de ses biens, l'Etat s'engageant en contre-partie à ne pas l'abandonner au cas où il serait en difficulté (1).

(1) DE PEYSTER, *Finances contemporaines*. 1937-1938.

CHAPITRE VII

LA DISCRIMINATION AUX ETATS-UNIS

L'impôt sur le revenu, établi pour la première fois aux Etats-Unis par la loi de 1894 ne contenait pas de dispositions concernant la discrimination. Cette loi n'a d'ailleurs pas été appliquée ; elle a été déclarée inconstitutionnelle par la Cour Suprême (1). Il faut attendre le 25 février 1913 pour que les trois quarts des Etats — quorum nécessaires — ratifient le Seizième Amendement à la Constitution qui donnait au Congrès le pouvoir d'établir et de percevoir des impôts sur le revenu, quel qu'en soit le montant. Par suite de cet amendement on vote le Revenue act du 3 octobre 1913.

Il est vrai qu'il existait déjà depuis 1909, sous le nom d'excise tax on corporations, une contribution qui était en réalité un véritable impôt sur le revenu des sociétés.

Le Revenue act de 1913 divise l'impôt en deux parties : l'impôt « normal » et l'impôt « additionnel ».

L'impôt normal était un impôt proportionnel de 1 % sur la totalité du revenu imposable ; l'impôt additionnel introduisant le caractère progressif (de 1 % à 6 %).

La loi déclare cotisable tous les bénéfices et revenus tirés des traitements et rémunérations pour services personnels, des professions, affaires ou commerces ; sont également assujettis les intérêts, rentes, dividendes,

(1) SELIGMAN. *L'impôt sur le revenu*. 1913.

titres et le produit de toute activité ; des déductions sont permises pour dépenses nécessaires à l'exploitation, pour intérêts des dettes payables dans l'année, pour pertes réellement subies et non couvertes par une assurance, etc. ; des exonérations sont en outre prévues à la base : 3.000 dollars pour un célibataire, 4.000 pour un ménage. L'encaissement de l'impôt est effectué à la source. Toute personne ou compagnie payant à une autre une somme supérieure à l'immunité légale doit déduire l'impôt et le verser à l'autorité fiscale.

Le Revenue act de 1916 double l'impôt normal sur le revenu et renforce l'impôt additionnel progressif qui va désormais de 1 % à 13 %.

A partir de 1917, lors de la déclaration officielle de l'« état de guerre » on passe à des mesures plus rigoureuses.

Le Congrès adopte pendant cette même année un Revenue act destiné à fournir des revenus nouveaux. L'impôt normal et l'impôt additionnel subsistent, mais sur eux viennent se superposer d'autres impôts exceptionnels.

Après la guerre, l'opinion américaine réclame des réductions d'impôts ; elle s'agit notamment contre les impôts sur le revenu.

Avec le Revenue act de 1921 le gouvernement s'engage dans cette voie de réduction. Aucun de ces Revenus acts ne comporte la distinction des revenus d'après les sources.

(1) Camille ROSIER. *L'impôt*. 1936.

Il faut attendre le Revenue act de 1924 pour voir s'introduire la discrimination dans la législation américaine.

D'après ce Revenue act de 1924 l'impôt normal, qui frappe le revenu d'un résident, se divise en trois classes: pour les premiers 4.000 dollars le taux est de 2 % ; pour les 4.000 suivants de 4 % et il est de 6 % pour le reste du revenu. Les surtaxes ne frappent en outre désormais que les revenus supérieurs à 10.000 dollars et, au-dessus de ce chiffre, le tarif s'élève de 1 % à 40 % pour le revenu excédant 500.000 dollars ; les déductions pour célibataires sont de 1.000 dollars et pour les ménages de 2.500. Deux innovations sont introduites : les listes des personnes faisant une déclaration d'impôt sur le revenu et le montant de l'impôt acquitté, sont affichées dans les bureaux des percepteurs ; les déclarations elles-mêmes sont déposées dans des archives publiques où elles peuvent être consultées sous certaines conditions et sont toujours à la disposition des Commissions des Finances du Congrès.

La seconde innovation concerne la discrimination.

C'est une discrimination par le procédé des abattements.

La loi fait la distinction entre les revenus gagnés et les revenus non gagnés. Les revenus gagnés comprennent les salaires, émoluments, honoraires et autres sommes reçues en échange de services personnels effectivement rendus.

Dans le cas où le revenu se compose partie de services et partie de capitaux placés, la loi prescrit la répar-

tition du revenu entre les catégories de revenus gagnés et de revenus non gagnés. Si le revenu net d'un contribuable est inférieur à 5.000 dollars, le montant total est considéré comme gagné ; si le revenu net total est supérieur à 5.000 dollars, 5.000 dollars doivent être regardés, au moins, comme gagnés.

Toutefois, le revenu maximum pouvant être considéré comme gagné est de 10.000 dollars. Le taux est le même pour les deux catégories de revenus, mais on accorde aux revenus gagnés une déduction de 25 % de l'impôt qui les frappe. Ici la classification est purement arbitraire et ne fait guère d'efforts pour distinguer les revenus gagnés des revenus non gagnés. Certains revenus inférieurs à 5.000 dollars peuvent contenir plus d'éléments non gagnés que certains revenus supérieurs à 10.000 dollars. L'impôt est divisé en deux parties : l'impôt « normal » et l'impôt « additionnel ».

L'impôt normal est un impôt proportionnel perçu sur la totalité du revenu imposable ; l'impôt additionnel introduit un caractère progressif.

Le Revenue act de 1926 a apporté quelques modifications. Après avoir ramené le taux de l'impôt normal à 1 et 1/2 % pour les premiers 4.000 dollars (après déduction des exemptions et crédits) qui était 2 % dans l'Act de 1924, il a porté de 10.000 dollars à 20.000 dollars le revenu maximum qui peut être considéré comme gagné (1).

(1) HUNTER. *Le système fiscal des Etats-Unis d'Amérique*. R. S. L. F. 1927. (Tr. Alb. Jèze).

CHAPITRE VIII

LA DISCRIMINATION EN FRANCE

SECTION I

SOUS L'ANCIEN REGIME

A la fin de l'Ancien Régime trois grands impôts alimentent le fisc royal : la taille, la capitation et les vingtièmes.

a) La taille se divise, quant à son assiette, en deux impôts très différents l'un de l'autre :

La taille réelle et la taille personnelle (1).

(1) Les expressions « impôt personnel » et « impôt réel » d'aujourd'hui n'ont pas le même sens lorsqu'on parle de la taille réelle ou de la taille personnelle de l'Ancien Régime.

« Taille personnelle » voulait dire un impôt s'appliquant à toutes les facultés du contribuable et était, par conséquent, plus ou moins synonyme d'impôt sur les facultés globales ; « taille réelle » voulait dire un impôt s'appliquant à une chose déterminée, la terre. Tandis que, au sens où on les prend actuellement : impôt personnel, signifie un impôt dans l'application duquel on a égard, non seulement aux facultés imposables, mais à la qualité de la personne qui en jouit de telle façon que des facultés égales

La taille personnelle, qui est la règle, est un impôt sur le patrimoine frappant, par conséquent non les terres spécialement, mais les personnes, dont elle devait saisir toutes les facultés imposables, aussi bien mobilières qu'immobilières. Autrement dit, elle constitue une contribution globale sur les revenus des roturiers, que ces revenus proviennent de leurs terres, de leurs offices, de leur industrie ou de leur commerce.

La taille personnelle est perçue dans tous les pays d'élection et dans un pays d'Etat, la Bourgogne (1).

Les exonérations multiples l'empêchent d'être un impôt productif.

D'abord les clercs et les nobles sont exonérés, les premiers parce qu'ils aident le roi de leurs prières, les autres parce qu'ils lui prêtent leur épée, « la même main ne pouvant aller à la bourse et à l'épée ».

Ensuite bien des roturiers échappent à la taxation parce qu'ils sont titulaires d'offices royaux. Par ailleurs, les habitants de diverses villes ne sont pas cotisés, soit parce que leur cité a acheté l'exemption de ceux-ci par un abonnement pris sur le produit de leurs actions ou par l'établissement d'une taille proportionnelle sur les loyers, soit enfin parce qu'ils peuvent invoquer une

pourront être inégalement taxées suivant la personne ; l'impôt réel étant, au contraire, l'impôt qui n'a égard qu'aux facultés imposables, abstraction faite de la personne qui en jouit, de sorte que des facultés imposables quantitativement égales seront toujours également imposées.

ALLIX et LECERCLÉ. *L'impôt sur le revenu*. 1926.

(1) Camille ROSIER. *L'impôt*. 1936.

immunité royale, plus ou moins ancienne.

En somme l'impôt global sur le revenu a été sous l'Ancien Régime comme aujourd'hui, « l'impôt des poires », puisque actuellement encore parmi les 40 millions de Français, il n'y a que 1.600.000 de contribuables qui payent l'impôt global et progressif (1).

La taille personnelle est un impôt de répartition ; le roi exige un certain contingent par généralité. L'intendant répartit ce contingent entre les électeurs dans le village, les asséeurs, des notables, des « coqs de paroisse » font la répartition entre les assujettis ; cette opération est mal faite, parce que les asséeurs sont illettrés bien souvent, parce qu'ils abusent de leurs pouvoirs d'imposition, en favorisant les redevables riches ou amis.

La Royauté essaie d'atténuer les injustices dans la taxation, sinon dans le recouvrement : elle tente de substituer à la taille personnelle, trop approximative et arbitraire dans son fondement, une taille tarifée ou proportionnelle, établie d'après une analyse et une estimation exacte des différentes sources du revenu des contribuables (biens propres, biens exploités, nombre de charrues, de têtes de bétail, etc.) Quant à la taille réelle, elle forme l'exception ; elle n'est perçue que dans les pays d'Etat du Midi (Provence, Dauphiné, Languedoc).

Cette taille constitue un impôt foncier établi d'après les données du cadastre qui indique en principe la con-

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

tenance, le classement des terres et l'estimation de leurs revenus ; elle est cependant loin d'être une contribution parfaite ; les documents dont on se sert pour déterminer les revenus sont souvent mal tenus, incomplets, défectueux. La taille réelle est en outre trop restreinte dans son application, puisqu'elle n'atteint pas les revenus mobiliers et en particulier les profits commerciaux et industriels ; ces défauts sont atténués dans certaines régions toutefois ; en effet, la taille y vise également à atteindre, du moins dans une proportion assez faible, un dixième ou un douzième, par exemple, les facultés mobilières qui se trouvent mentionnées dans un cadastre particulier comprenant le bétail, l'industrie, etc.

Il est à remarquer qu'outre le « brevet » par lequel le roi fixe chaque année le produit de la taille, il existe un second « brevet » qui comprend les accessoires de la taille et qui double à peu près le chiffre du premier : ce sont des contributions accessoires : grande crue ou crue de gendarmerie, taillon, fonds des marchandises, fonds des étapes et diverses impositions militaires affectées à l'origine, tout au moins, aux fourrages et quartiers d'hiver, aux logements des troupes, à l'entretien des haras, au paiement de certains officiers, etc. (1). La taille réelle comporte aussi des privilèges : les terres ecclésiastiques et les terres nobles ne la payent pas ; seules acquittent la taille réelle les terres roturières. Et comme cet impôt est un impôt réel et non un impôt

(1) Camille ROSIER. *L'impôt*. 1936.

personnel, l'immunité est attachée à la terre et, par conséquent, conservée à la terre noble, qui passe en des mains roturières, tandis que le noble paie l'impôt pour les terres roturières dont il est devenu acquéreur. Cette règle constitue, du reste, un des avantages de la taille réelle : la multiplication des privilèges ne peut avoir d'effets sur le produit de l'impôt, puisque l'immunité fiscale est limitée par la quantité des terres nobles et que les autres terres paient l'impôt, quelle que soit la qualité du propriétaire, noble ou roturier.

Ni la taille réelle, ni la taille personnelle ne comportent une discrimination de revenus d'après les sources.

Ceci est compréhensible, puisque d'un côté la taille réelle est un impôt sur une seule source qui est la terre, alors que la discrimination suppose plusieurs sources de revenus.

De l'autre côté la taille personnelle est un impôt global sur le revenu; or, la discrimination a logiquement sa place non pas dans l'impôt global sur le revenu, mais dans les impôts cédulaires.

b) La capitation graduée n'est, lors de son institution, en 1695, qu'un impôt de quotité sur le revenu par classes, puisque les redevables sont répartis en 22 catégories, d'après le rang social et la profession ; le dauphin payait, par exemple, 2.000 livres par an et le garçon de cabaret, 40 sols ; ultérieurement, lorsqu'elle est rétablie en 1701, après sa suppression en 1698, elle devient un impôt de répartition basé, en principe, sur le revenu réel, « de tous les sujets du roi d'après leurs moyens et

facultés » ; dans la réalité, la cotisation se fait, à titre de supplément de la taille personnelle ou réelle (capitation taillable).

Dans les pays de taille réelle, ou dans les pays de taille personnelle, en ce qui concerne les privilégiés, on procède plus ou moins empiriquement à la répartition des charges : dans une même classe on accorde des réductions d'impôts à ceux qui sont visiblement trop chargés et on surimpose ceux qu'on estime plus riches.

Les répartiteurs locaux, les collecteurs comparent la situation apparente de ceux qui sont inscrits au rôle pour la même cote ; les rôles sont même disposés d'une façon spéciale pour que la comparaison soit plus facile. S'il en résulte que deux contribuables figurant sur la même cote sont visiblement dans une situation de fortune très dissemblable leur imposition est modifiée en conséquence. On en vint donc notamment pour les privilégiés à taxer d'après le revenu présumé, ce qui est également une source d'arbitraire.

Cependant, tandis que pour les roturiers l'estimation des facultés imposables reproduit exactement tous les abus de la répartition de la taille personnelle à laquelle la capitation est maintenant soudée, la taxation des nobles, faite d'office par l'intendant, ne soulève pas trop de récriminations, parce que le contingent spécial qui leur est assigné est très faible, comparé au contingent assigné aux sujets taillables.

En dehors de la capitation proprement dite, il existe une multitude de capitations spéciales ; ce sont la capitation du clergé des frontières, la capitation de la

ville de Paris, la capitation des cours souveraines, etc. En principe, tout le monde doit la capitation, non seulement les roturiers, mais aussi les nobles et le clergé, ce qui est une grande nouveauté.

Les classes d'individus supposent une discrimination de revenus non pas d'après les sources, mais d'après le rang social. Il est vrai qu'il y a un certain rapport entre le rang social et le revenu qu'on a. Mais c'est une discrimination rudimentaire.

c) LES VINGTIÈMES.

L'autorité royale fait appel également quelques années avant la Révolution, pour faire face aux dépenses de guerre, à des impôts cédulaires qui, suivant l'importance du prélèvement effectué se dénomment dixièmes, vingtièmes ou cinquantièmes ; ils apparaissent pour la première fois, en 1710, sous la forme d'un dixième, qui est nécessairement octroyé et rétabli ; il devient quelque temps, un cinquantième, et enfin en 1740 un vingtième. Ultérieurement s'ajoutent au premier vingtième un deuxième et un troisième vingtième. Les vingtièmes atteignent quatre catégories de revenus : les revenus des biens-fonds, les revenus des charges et offices, les revenus du commerce et de l'industrie, les revenus des créances sur les particuliers ainsi que sur les collectivités publiques et privées.

Le procédé de taxation est en principe différent dans chaque cédule :

Les revenus fonciers sont taxés d'après la déclaration du propriétaire, qui vient compléter les renseignements

cadastraux et qui doit mentionner la nature, l'étendue, la qualité et le produit moyen annuel des biens fonds. Les revenus des offices et des créances sont atteints sous forme d'une retenue de l'impôt sur les sommes dues au contribuable au titre d'honoraires ou d'intérêts ; c'est le débiteur qui paie, sauf à précompter la retenue lorsqu'il règle sa dette ou les intérêts à son créancier ; s'il s'agit d'un fonctionnaire royal, la cotisation est retranchée lors du règlement du traitement.

Quant au vingtième des revenus commerciaux, il est liquidé sur la déclaration des négociants, qui sont invités « à donner une idée des profits de leur commerce qui soit la plus rapprochée de la notion publique ».

Comme on le voit la classification des revenus ne vise pas une application de tarifs différentiels d'après les sources, puisque le tarif est $1/20$ dans toutes les catégories, la division en cédulas a pour but plutôt de varier, comme le fait l'Income tax anglais, les procédés de perception pour les adapter à chacune de ces cédulas.

En fait, la perception des vingtièmes n'est pas toujours à base de quotité : (2 sols par livre de revenu) ils sont transformés souvent en un impôt de répartition, en simple supplément de la laille ; les vingtièmes d'industrie sont maintes fois aussi supprimés ou réduits ; ils font encore l'objet de rachats ou d'abonnements de la part des privilégiés et du clergé notamment ; les corporations et les commerçants arrivent eux-mêmes à se faire attribuer un contingent qu'ils répartissent ensuite à leur guise entre leurs membres ; quelquefois encore,

au lieu d'être cotisés selon les règles communes, les privilégiés sont taxés d'office par les intendants qui reçoivent leur déclaration et l'acceptent sans contrôle: « Sous ce régime qui accable les faibles pour alléger les forts, dit Taine, plus on est capable de contribuer, moins on contribue. » « On aura de la peine à croire, observe également Dupont de Nemours, le 16 mars 1789, qu'il ait suffi d'être riche pour devenir noble, et de devenir noble pour cesser de payer, de sorte qu'il n'y a qu'un moyen unique d'échapper à l'imposition, c'est de faire fortune. »

En résumé, la taille, la capitation et le vingtième prétendent sous l'ancien régime atteindre l'ensemble des revenus personnels du contribuable en raison de ses facultés. Mais les privilèges injustifiés et scandaleux, les exonérations inexplicables, les rachats et les abonnements entraînent les inégalités les plus choquantes.

De plus leur recouvrement s'effectue par les mesures d'investigations et de répressions les plus odieuses, les plus fantaisistes.

Cet état de choses dure jusqu'en 1789 malgré quelques tentatives de réformes fiscales dans l'intervalle.

SECTION II

PENDANT LA REVOLUTION

a) La Révolution s'élève avec une réaction énergique contre le système fiscal de l'Ancien Régime.

D'abord, « Tous les citoyens ont le droit de constater eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. » (Art. 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen).

Ensuite les privilèges sont supprimés et le principe de l'égalité devant l'impôt est posé : « Pour l'entretien de la force publique et les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens en raison de leur fortune. » (Art. 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen).

Cette préoccupation de l'équité domine l'esprit de la Constituante ; la personnalité de l'impôt n'ayant entraîné que des injustices, sous l'ancien Régime, elle tâche de créer des impôts réels. Mais au début sous l'influence des physiocrates elle ne peut établir qu'un seul impôt, l'impôt foncier, puisque la terre, d'après les physiocrates, est la source unique de richesse, et, par conséquent, la source unique des contributions ; la discrimination qui suppose la multiplicité des revenus ne se pose donc pas au début de la Constituante.

La contribution foncière de 1790 est un impôt de répartition perçu sur le revenu net des terres et des maisons, c'est-à-dire sur ce qui reste de leur produit, déduction faite des frais de culture et des frais d'entretien. Dans chaque commune les terres doivent être recensées, classées par nature, leur contenance doit être relevée et leur revenu évalué.

L'article 4 du décret du 23 novembre 1790 qui a institué cet impôt dit : « La contribution foncière sera toujours d'une somme fixe et déterminée annuellement par chaque législature. »

Et l'instruction ajoute et explique : « Ainsi les peuples ne seront plus exposés à ces accroissements de contributions ordonnés par un conseil despotique, enregistrés par des tribunaux sans mission.

Des représentants élus par eux régleront chaque année, d'après les besoins de l'Etat, la somme de la contribution qui, répartie, par la législature entre les départements sera ensuite répartie, par l'administration du département, entre les districts, par l'administration du district, entre les municipalités et, par chaque municipalité, sur toutes les propriétés qui composent son territoire. »

« Enfin, la contribution sera perçue en argent. L'Assemblée nationale, dit l'instruction, a préféré ce mode à celui de la contribution en nature qui a le double inconvénient d'une répartition moins exacte et d'une perception plus embarrassante, plus dispendieuse, et plus onéreuse au contribuable. »

Cette instruction montre qu'il y a une grande simplification puisqu'il n'y a plus, sur la propriété foncière, qu'un seul impôt (1).

Les caractéristiques de cette contribution foncière sont la réalité et l'exacte proportionnalité dans la répartition.

(1) Joseph BARTHÉLEMY. « Les principes financiers de la Révolution », *Cahiers de la Révolution française* (VI).

La personnalité de l'impôt et sa conséquence qui est la progressivité sont donc rejetées. L'égalité devant l'impôt que l'art. 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen établit est une égalité numérique absolue, d'après la Constituante. La propriété d'un contribuable qui n'a qu'une seule propriété de 100.000 francs paiera la même somme que si elle était dans le patrimoine d'un milliardaire.

Le souci d'éviter tout arbitraire se révèle encore dans une disposition intéressante du décret: tout contribuable qui paie plus du sixième, c'est-à-dire plus de 16,66 % de son revenu net aura le droit de demander décharge du trop perçu qui sera reporté sur les autres propriétaires.

On doit arriver par ce système, dit système du taux moyen, dans un temps déterminé, quelles que soient les erreurs primitives de la répartition, à une péréquation générale sur la base du sixième du revenu (1). Mais la Constituante sent après l'établissement de la contribution foncière qu'il faut transiger avec le principe du produit net des physiocrates « dans un Etat où la longue suite d'une administration arbitraire a sans cesse augmenté les besoins en tarissant les sources » ; elle comprend la nécessité de frapper d'autres revenus que les revenus fonciers, elle accepte cette attitude d'autant plus aisément que l'opinion publique le demande, que les cahiers de doléances réclament la taxation « des ri-

(1) ALLIX et LECERCLÉ. (*L'Impôt sur le Revenu*. 1926.)

chesses versatiles, incertaines et fugitives qui se dérobent à l'œil vigilant », des profits mobiliers, industriels et commerciaux, des « facultés mobilières » ; il reste à trouver un moyen de les atteindre. Une lutte ardente se manifeste à ce sujet entre les partisans de la déclaration et les partisans des signes extérieurs. A la fin ce sont les partisans des signes extérieurs qui l'emportent. Et le décret du 13 janvier 1791 crée la contribution mobilière.

Cet impôt s'attache à quatre signes et constitue, en réalité, quatre impôts distincts :

D'abord une sorte de capitation qui frappe tout citoyen actif et qui est une véritable taxe civique. Les hommes de la Révolution attachent une très haute importance au principe que nul ne peut exercer les droits de citoyens s'il ne paie à l'Etat une contribution, si minime soit-elle.

L'impôt est fixé à trois journées de travail.

En second lieu, vient l'élément essentiel, le loyer d'habitation ; le titre officiel du décret porte une taxe sur les revenus d'industrie et les richesses mobilières.

Le tarif est 5 % du revenu présumé.

Le troisième élément, les chevaux et les mulets. C'est une taxe de trois livres par cheval ou par mulet de selle et de douze livres par cheval ou mulet d'attelage.

Le quatrième élément, ce sont les domestiques.

Une taxe de trois livres pour un domestique mâle ou femelle, de six livres pour un second, etc.

Bien entendu, les contribuables qui disposent de revenus fonciers, sont admis à faire sur leur revenu global

ainsi calculé, une déduction égale à ces revenus immobiliers.

Avec la création de la contribution mobilière, la différenciation des revenus qui n'existait pas au début de la Révolution commence à apparaître. Tandis que les fonds sont taxés à 16,60 %, les revenus le sont à 5 %.

Mais cet écart entre les deux taux est dû à l'influence des Physiocrates plutôt qu'à un principe quelconque de discrimination, ceux-ci voulant surimposer la terre d'après leur théorie de l'impôt unique.

La réalité de l'impôt, que Léon Say a déclaré plus tard « la maîtresse réforme de la Révolution », est essentielle pour les constituants. Cependant, « il n'y a pas d'institution, pas de décision qui aille sans inconvénient. La politique est l'art de choisir entre un mal grand et un mal moins grand, de choisir entre les deux. » (1).

La Constituante a compris cette vérité. En effet, la contribution mobilière tâche d'atteindre, à travers les signes extérieurs, aussi exactement que possible les facultés effectives ; lesquelles sont même prises comme base, quand elles sont sans inquisition, comme c'est le cas pour les traitements et salaires des administrations publiques et les pensions publiques.

La personnalité sans préjudice aux citoyens est encore admise par ailleurs, puisqu'on tient compte de la situa-

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. Cours 1937-38.

tion de la famille et de la condition sociale et on demande même aux contribuables des déclarations sur le nombre de leurs enfants, de leurs domestiques, sur la profession qu'ils exercent.

A ce point de vue, « la contribution mobilière de 1791 est peut-être l'effort le plus ingénieux qu'on ait jamais réalisé pour construire un impôt équitable et à caractère personnel sur la base des signes extérieurs. Cela est si vrai que toutes les fois qu'on a voulu de nos jours tenter quelque chose d'analogue, on a jamais fait que recopier à peu près purement et simplement le plan de la Constituante. C'est, par exemple, le cas du projet Peytral de 1898, qui reproduit les caractéristiques de l'impôt de 1791. » (1).

La Constituante crée enfin un dernier impôt direct : la contribution des patentes.

L'assemblée qui, le 19 octobre 1790, avait estimé « impraticable l'évaluation des facultés d'après les professions », est bientôt contrainte par les circonstances de changer d'avis et de faire appel pour un chiffre de 12 millions, à la contribution fiscale des industries et commerçants ; elle le fait d'ailleurs indirectement ; « elle cède à l'extrême nécessité de faire tomber d'avance de l'imposition sur ceux qui débitent les productions et les marchandises et qui se récupèrent toujours de cette avance avec avantage aux dépens des consommateurs ».

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *L'impôt sur le revenu*. 1926.

Le décret du 2 mars 1791 qui supprime les jurandes et les maîtrises et qui donne à chacun la faculté d'exercer la profession de son choix, oblige, en contre-partie, qui veut se livrer à un négoce, art ou métier, à se munir d'une patente et à faire, à cette occasion, une déclaration annuelle à la mairie avant le premier avril suivant ; la patente qui est alors délivrée doit être assise à raison du prix du loyer (loyer d'habitation et des locaux professionnels), à raison de 2 sous par livre jusqu'à 400 livres, 2 sous 6 deniers de 400 à 800 livres et trois sols au-dessus de 800 livres ; elle n'est pas par contre graduée en fonction de la nature du métier, de la population, du nombre des ouvriers et des commis, etc., etc., mais comporte des réductions ou exonérations pour les petits marchands artisans, fournisseurs du pauvre. (1)

L'institution de la patente détruit l'harmonie du système fiscal imaginé par la Constituante. En effet, les revenus professionnels font partie de ces revenus mobiliers, dont la contribution mobilière prétendait atteindre la totalité.

Les soumettre à un impôt spécial, c'était les frapper une seconde fois et disloquer tout le système, en instituant à côté de cette combinaison jumelée de la contribution foncière qui devait atteindre le revenu global, un impôt spécial à une branche déterminée de revenus.

Telle est l'œuvre fiscale de la Constituante en matière de contributions directes. Malheureusement, cette

(1) Camille ROSIER. *L'impôt*. 1936.

œuvre était destinée à sombrer rapidement, parce que ses auteurs n'avaient pris aucune précaution pour en assurer l'application. La Constituante laisse, en effet, aux contribuables eux-mêmes ou à leurs représentants électifs toutes les opérations de répartition qu'effectuaient autrefois, non seulement les collecteurs, mais même les intendants.

Elle demande ainsi aux contribuables et à leurs élus de remplir une tâche technique qui dépasse de beaucoup leurs capacités; en outre, elle escompte avec une naïveté extraordinaire l'empressement que mettront les contribuables ou leurs élus à forger eux-mêmes les impôts qu'ils seront obligés de payer. Cette illusion a été la raison décisive de la ruine du système.

Toutefois, on est obligé de reconnaître l'effort fait par la Constituante, pour saisir l'ensemble des revenus, le revenu fonciers par la contribution foncière, les revenus mobiliers par la contribution mobilière, les revenus commerciaux par la patente; cette taxation cédulaire est sommaire, mais elle suffit à l'époque.

On ne peut nier également son désir de donner à ses impôts directs une certaine personnalité; mais ce qu'elle réalise surtout, c'est la grande discrétion de l'impôt, en faisant appel essentiellement aux présomptions et aux signes extérieurs pour supprimer toute inquisition; le système qu'elle crée acquiert, à l'expérience, une vitalité et une individualité qui assureront à la France cent vingt-cinq ans de paix fiscale.

Enfin les grands principes du droit fiscal révolutionnaire sont définis nettement par la Constituante. (1)

b) La période qui commence après la Constituante et qui comprend : la Législative, la Convention, le Directoire et l'Empire, peut elle-même se subdiviser en deux : depuis la fin de la Constituante jusqu'à l'an VII, c'est-à-dire sous la Législative, la Convention et une partie du Directoire, la désorganisation fiscale s'aggrave d'année en année ; puis à dater de l'an VII, dans une seconde phase, on assiste à un travail de reconstruction.

Dans cette dernière période, à partir de 1797, c'est-à-dire après la banqueroute des deux tiers et la démonétisation des assignats, un vigoureux effort est

(1) Ces grands principes du droit fiscal révolutionnaire peuvent être résumés en huit points essentiels :

L'impôt est d'abord dénué d'arbitraire (article 13 de la Déclaration de 1789).

L'impôt doit être, en second lieu, consenti (article 14 de la Déclaration de 1789).

L'impôt est proportionnel.

L'impôt est, d'autre part, réel.

L'impôt est fiscal et non social. L'impôt a pour but de procurer à l'Etat les ressources nécessaires, mais non de réaliser l'égalisation de fortunes.

L'impôt est, en sixième lieu, universel. « Nul n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques. (Art. 101 de la Constitution montagnarde).

La Constituante avait la même préoccupation. L'impôt (septième principe) doit être assis sur des signes extérieurs.

Enfin, huitième principe, l'impôt est annuel.

(Joseph BARTHÉLEMY. « Les principes de la Révolution ». *Cahiers de la Révolution française.*) (VI).

fait pour rétablir les finances et remettre de l'ordre dans l'organisation financière.

La loi du 14 novembre 1798 (4 frimaire, an vii) crée un nouvel impôt : l'impôt des portes et fenêtres. Cet impôt, imité d'un impôt du même genre qui existait en Angleterre, devait peser sur les locataires; toutefois pour en faciliter la perception, c'est au propriétaire qu'il est réclamé, en même temps que la contribution foncière, sauf son recours contre les locataires.

Bien qu'il constitue, dans l'intention du législateur, un supplément à la contribution mobilière, c'était, comme le dit Stourm, « un simple expédient, imaginé dans un moment de détresse, qui occupait dans la législation une place bizarre en dehors des combinaisons du plan général ».

Les lois de l'an vii reprennent et réorganisent les trois contributions directes de la Constituante, qui avec l'impôt des portes et fenêtres, formeront ainsi les « quatre vieilles contributions » de la France au cours du xix^e siècle.

Au point de vue de la discrimination, on constate un manque d'harmonie dans les taux de ces quatre impôts. Ces taux varient d'un revenu à l'autre et même d'un endroit à l'autre sans raison plausible.

Cette discordance provient d'abord de ce fait que ces impôts directs, sont, les uns des impôts de répartition, les autres des impôts de quotité. Sont impôts de quotité : les patentes et la contribution foncière des propriétés bâties, cette dernière à partir de la loi du 8 août 1890. Sont impôts de répartition : la contribution personnelle,

mobilière, l'impôt des portes et fenêtres et l'impôt foncier, jusqu'à la loi du 8 août 1890 qui le dédouble, en maintenant l'impôt sur la propriété non bâtie comme un impôt de répartition et en le transformant en impôt de quotité.

Or, les difficultés de la répartition, les inégalités qu'elle entraîne, le fait que les erreurs qui peuvent y être commises vont en s'amplifiant à mesure qu'on descend d'échelon en échelon, conduisent à ce résultat que les impôts de répartition ont des taux différents d'un département à un autre, d'une commune et même d'un contribuable à l'autre.

C'est ainsi que l'enquête de 1887-1889 sur la propriété bâtie (avant sa transformation en un impôt de quotité) fait apparaître que certains contribuables sont taxés à 0 fr. 15 % de leur revenu tandis qu'il y en a qui paient jusqu'à 42,21 %.

Pour la contribution personnelle-mobilière on trouve : dans certains départements, des communes où le taux est de 37 %, d'autres où il est de 1,60 %. (1)

Les taux varient également dans les impôts de quotité sans considération de principe.

C'est ainsi qu'après 1890, quand on a tenté notamment de réaliser, pour la contribution foncière de la propriété non bâtie, un taux moyen d'impôt de 4,60 %, la contribution foncière de la propriété bâtie, devenue impôt de quotité, n'était que de 3,20 %, et l'impôt sur le revenu

(1) ALLIX et LECERCLÉ. *L'impôt sur le revenu*. 1926.

des valeurs mobilières, créé déjà en 1872, était fixé au taux de 4 %.

SECTION III

APRES LA REVOLUTION

Les efforts tentés avec ou sans succès après la Révolution pour la discrimination fiscale des revenus sont les suivants (1) :

D'abord « l'apparition des valeurs mobilières, l'ouverture des fabriques firent comprendre au législateur qu'il y avait bien des revenus qui échappaient à la taxation : revenus des titres et des créances, salaires. En 1848, on parut s'apercevoir notamment qu'il existait des revenus provenant de créances qui échappaient à l'imposition ; une contribution fut même instituée, mais le texte n'en fut jamais appliqué.

En 1872, on fit un nouvel effort qui aboutit, celui-là, à l'institution, le 29 juin, d'un impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières françaises et à la cotisation des dividendes, intérêts, produits des parts de fondateurs ; en 1875, il y fut ajouté les lots, avec un tarif spécial, mais on n'alla pas plus loin. Gambetta, en 1876,

(1) Camille ROSIER. « La discrimination fiscale des revenus. (*La Revue des Contributions et de l'Enregistrement*. Avril 1934).

préconisa une série d'impôts cédulaires ; son projet fut adopté, mais la crise politique de 1877 empêcha de le faire aboutir pratiquement.

De 1883 à 1886, Ballue réclama, à son tour, à la Chambre, la discrimination fiscale des revenus, mais ses efforts n'arrivèrent à rien ; par contre, à compter de 1887 tous les ans ou tous les deux ans, chaque ministre présentait un projet d'impôts sur le revenu, auquel s'ajoutèrent des propositions dues à l'initiative parlementaire : les uns réclamaient un impôt général reposant sur des signes extérieurs, les autres un impôt global sur le modèle prussien basé sur la déclaration ; parmi ceux-ci, il faut citer la proposition Maujan qui, en 1891, divisait le revenu en quatre cédules, chacune ayant un taux propre calculé d'après le revenu net.

A la commission parlementaire de l'impôt sur le revenu constituée en 1894, on proposa de ne distinguer que deux classes de revenus : ceux qui dérivaien^t principalement du capital et ceux qui dérivaien^t principalement du travail.

En effet, dit-on, si l'on analyse très minutieusement les revenus, on trouve facilement que tous proviennent à la fois du capital et du travail : « Il y a toujours dans une certaine mesure du travail et du capital à l'origine de nos revenus quels qu'ils soient. »

La commission parlementaire posa d'ailleurs le principe que le tarif devait varier suivant qu'il s'agirait de revenus du capital, de revenus mixtes, de revenus du travail ; elle proposa cinq cédules réparties en trois

catégories : la catégorie des revenus provenant du travail se composait de trois cédules :

A (propriétés bâties), B (propriétés non bâties), C (autres capitaux) ; la seconde catégorie, dite des revenus mixtes provenant du capital et du travail, n'avait qu'une cédule D : commerce, industrie, exploitations agricoles, professions diverses comportant l'emploi d'un capital, charges, offices ; enfin, la troisième catégorie, dite revenus provenant du travail, s'appliquait à la cédule E : emplois publics ou privés, professions diverses ne comportant pas l'emploi d'un capital, rentes viagères, pensions et retraites.

Le tarif applicable devait varier suivant l'origine des revenus : les proportions de la cotisation étaient les suivantes : *a*) plein tarif pour les revenus des capitaux (cédules A, B et C), soit 4 % ; *b*) trois quarts du tarif pour les revenus mixtes (cédule D), soit 3 % ; *c*) moitié du tarif pour les revenus du travail (cédule E), soit 2 %.

Les projets Doumer (de février 1896), de Cochery (de juin 1896), de Peytral (5 octobre 1898) ne furent pas, au contraire, basés sur la discrimination. De même M. Caillaux, dans son projet présenté en 1900, se désintéressa de la discrimination du moins principalement ; il préconisa en effet un impôt unique, tout en maintenant la contribution foncière bâtie et la contribution non bâtie, ainsi que la patente.

Ce n'est que dans son second projet du 7 février 1907 que M. Caillaux accusa ses préférences pour l'imposition des différentes cédules à un taux différent. Les revenus étaient, en effet, divisés en sept cédules :

- 1° Revenus des propriétés bâties ;
- 2° Revenus des propriétés non bâties ;
- 3° Revenus des capitaux mobiliers ;
- 4° Bénéfices des professions commerciales et industrielles ;
- 5° Revenus de l'exploitation agricole ;
- 6° Traitements et salaires ;
- 7° Revenus des professions libérales ou autres sources de revenus non désignés autrement.

Le taux était de 4 % dans les trois premières cédules, de 3,50 % dans la 4^e et de 3 % dans les autres cédules.

Cette discrimination fut définitivement confirmée par les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 qui sont encore en vigueur.

SECTION IV

LA DISCRIMINATION ACTUELLE EN FRANCE

Les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 ont établi ainsi la discrimination en France d'une manière d'ailleurs indirecte. Ces textes utilisent certains impôts directs qui existaient déjà antérieurement ; ils en transforment certains autres ; ils en créent de nouveaux pour combler les lacunes de la taxation antérieure. Les revenus sont groupés en huit cédules, mais il s'agit d'une constatation de fait relevée par les commentateurs : la classification des cédules n'existe pas dans le texte législatif qui n'emploie pas cette expression si commode de « cédules » et qui traite des impôts sur les différentes

branches de revenus dans des titres distincts. On comprend donc que les travaux parlementaires ne soient pas très précis sur un principe que le souverain n'a pas osé formuler franchement ; le Ministre des Finances se borna à déclarer que « chaque impôt cédulaire était un impôt réel établi sans considération des autres impositions auxquelles est assujetti le contribuable. » (*J. O.*, page 802).

Malgré cette sobriété de débats, on peut affirmer que le principe de la discrimination a été voulu par le législateur. Ce principe est, d'ailleurs, bien établi actuellement dans la fiscalité française. Le procédé de discrimination employé est en principe la discrimination par tarifs différentiels. Mais on se sert également, sous une forme atténuée, de la discrimination par abattements, et même quelquefois de la discrimination par superposition d'impôts.

Les huit cédules en question dans les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 sont les suivantes :

Cédules 1 et 2. — Revenus des propriétés bâties et revenus des propriétés non bâties : ce sont les anciennes contributions foncières qui remontent à la Révolution française, tout au moins à la loi de Frimaire, An VII, modifié par la loi du 8 août 1890 et du 29 mars 1914.

Cédule 3. — Revenus des valeurs et des capitaux mobiliers ; dans l'ensemble, c'est une ancienne taxe remontant à la loi du 29 juin 1872, qui a créé l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et à laquelle des remaniements assez profonds ont été apportés par la loi du 29 mars 1914.

Cédule 4. — Revenus des créances, dépôts et cautionnements ; c'est un impôt nouveau.

Cédule 5. — Bénéfices industriels et commerciaux ; c'est une transformation des patentes qui ont été supprimées.

Cédule 6. — Bénéfices de l'exploitation agricole ; c'est un impôt nouveau.

Cédule 7. — Bénéfices des professions non commerciales ; c'est, en partie, une transformation des patentes, pour celles des professions libérales qui payaient déjà patente ; c'est un impôt nouveau pour la plupart d'entre elles qui n'étaient pas soumises à la patente.

Cédule 8. — Traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères.

Cet ordre de succession des cédules correspondait, grosso modo, avant la réforme fiscale du 6 juillet 1934, à la discrimination des revenus qui s'accusait également par la diversité des tarifs.

En effet, tout au sommet, il y avait les lots considérés comme gain de fortune, ressources ou revenus susceptibles de subir un traitement particulièrement sévère. Ils étaient imposés également à un tarif de 36 %. Puis les tantièmes des administrateurs et les jetons de présence étaient imposés également à un tarif particulièrement élevé de 24 %.

En dessous venait le revenu cédulaire des propriétés bâties ou non bâties, c'est-à-dire les biens fonciers, puis le revenu cédulaire du capital mobilier, des rentes, des actions, des obligations.

Tous ces revenus étaient taxés uniformément au taux de 18 %.

Venaient ensuite dans l'échelle le revenu industriel et commercial, les bénéfices réalisés par les entreprises de production. Ces bénéfices étaient considérés comme des revenus mixtes, obtenus à la fois par le capital investi dans l'affaire et par l'activité de ses dirigeants. A ce titre ils bénéficiaient d'un taux intermédiaire qui était de 15 %.

Venait ensuite le revenu des professions non commerciales pour lequel on considérait que, en gros, il était de même nature que le revenu industriel et commercial. Cependant la part du capital y paraissait moindre, et celle de l'activité créatrice de l'individu qui exerçait la profession était plus grande. A ce titre on lui appliquait le taux de 12 %.

Enfin venaient les revenus du seul travail, salaires et traitements auxquels on avait assimilé les rentes viagères. Ces revenus subissaient un prélèvement encore inférieur qui était de 10 %.

Cet échelonnement correspondait ainsi à une division logique : revenus du capital, revenus mixtes, revenus du travail. Il faut noter d'ailleurs que, en même temps qu'était appliquée la discrimination par tarifs différentiels, on appliquait sous une forme atténuée la discrimination par abattements, en ce sens qu'il existait notamment dans la cédule du revenu du travail des abattements dont le résultat était d'alléger les charges des contribuables de cette cédule.

Telle était la situation il y a quatre ans.

Mais depuis la réforme fiscale du 6 juillet 1934 et à la suite des derniers textes fiscaux le système de discrimination employé est le suivant : Par application de l'article 2 de la loi du 6 juillet 1934 on fixe chaque année à l'imitation de l'Income tax anglais un taux général des impôts cédulaires. Ce taux est porté de 12 % à 14 % pour l'année 1938 (décret-loi du 8 juillet 1937) (1).

L'article 137 du Code général des impôts directs réduit ce tarif de moitié au profit de certains contribuables de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et au bénéfice de la cédule des traitements et salaires tout entier.

Pour les cédules correspondant aux capitaux mobiliers et aux créances, il y a un tarif unique indépendant qui est en principe de 24 % (décret-loi du 8 juillet 1937). Mais il y a en outre une discrimination par progression de tarifs à l'intérieur de la cédule des valeurs mobilières spécialement, puisque l'impôt est de 27 % pour les rémunérations des administrateurs ainsi que pour les jetons de présence, tandis que l'impôt sur les lots payés aux créanciers et aux porteurs d'obligations est de 36 %. (Les lots de la Loterie Nationale sont exempts de cet impôt.)

Quant aux cédules 1 et 2 des propriétés bâties et non bâties elles sont taxées toutes les deux pour l'année 1938, au même taux que pour l'année 1937, c'est-à-dire à 12 %. Ce taux de 12 % appliqué aux revenus du capital foncier paraît au premier abord, comme une dérogation

(1) Il vient d'être porté à 16 % pour l'année 1939 (décret-loi du 13 novembre 1938). Voir plus loin.

au principe de la discrimination, étant donné que les revenus mixtes, produits du capital et du travail, sont déjà taxés à 14 %. Mais il ne faut pas oublier que l'impôt foncier n'alimente pas seulement le budget de l'Etat ; il est demeuré grevé de centimes additionnels dont le chiffre varie chaque année au profit des communes et des départements.

Aux cédules qui restent en dehors de l'énumération ci-dessus on applique le taux général : 14 % des impôts cadastraux. Ce sont donc : la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, la cédule des bénéfices de l'exploitation agricole et celle des bénéfices des professions non commerciales.

Un décret-loi relatif au budget, pris par le ministère de M. Daladier, en application de la loi du 13 avril 1938 concernant le redressement financier, a majoré de 8 % l'impôt dû par toutes ces cédules qui viennent d'être citées.

En effet, l'article 7 de ce décret, portant le titre : « Contribution exceptionnelle pour le redressement financier » est ainsi conçu : « Les impôts directs et les taxes assimilées établis au profit de l'Etat, compris dans les rôles émis ou à émettre au titre des années 1938 et 1939 sont majorés de 8 %. »

Il y a cependant une matière imposable qui ne paie pas du tout l'impôt cadastral : ce sont les rentes françaises. En effet, l'article 128 du Code fiscal des valeurs mobilières affranchit, d'une façon générale, de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, les intérêts des avances consenties par le Crédit National. Ici le but fiscal a été préféré au but visé par la discrimination ;

entre la justice fiscale et l'opportunité financière on a choisi cette dernière. Parce qu'on a jugé qu'il est bien difficile à l'Etat d'obtenir de l'argent de ses emprunteurs s'il ne les fait pas profiter d'immunités spéciales.

De tout ce qui précède on voit que, à l'exception des rentes françaises et malgré le manque de coordination qu'on y rencontre, le principe directeur de la discrimination posé discrètement par les réformes fiscales de 1914 et 1917, plus particulièrement par celle de 1917, domine toujours dans la législation fiscale française.

Ceci s'accuse non seulement par une discrimination de tarifs différentiels, mais aussi par une différenciation de tarifs progressifs à l'intérieur de certaines cédules. Le tableau suivant donnera une idée d'ensemble de la discrimination qu'on vient d'expliquer :

Rentier sur l'Etat.....	0	
Fonctionnaire	7 %	
Propriétaires de terrains ou d'immeubles	12 %	
Ecrivain	14 % (ou 7 %)	} + 8 % Daladier
Patron	14 % (1)	
Commerçant	14 %	
Fermier	14 %	
Rentier de valeurs autres que l'Etat	24 %	
Administrateur de sociétés.	27 %	
Gagnant de lot.....	36 %	

(1) En vertu d'une doctrine toute récente de l'Administration des Contributions Directes, dont les conclusions ont été approuvées par le Ministre. (Voir plus loin).

Mais le législateur français se sert, comme nous l'avons déjà dit, d'autres modalités de discrimination, discrimination par superposition d'impôts et discrimination par abattements.

Les superpositions se produisent dans le domaine des bénéfices industriels et commerciaux. Elles se traduisent, en particulier, par l'existence d'une taxe d'apprentissage, imposée en fonction du nombre d'ouvriers, pour favoriser il est vrai, dans un sens, le développement de l'enseignement technique.

Elles se traduisent aussi par l'existence de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. Cette taxe spéciale frappe les établissements de vente au détail, à partir d'un chiffre d'affaires d'un million. Elle est progressive par tranches, et frappe essentiellement les grands magasins, les maisons à succursales multiples, ainsi que les banques et assurances. De même, d'une manière générale, toutes les sociétés par actions paient non seulement l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais également l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers en vertu d'une disposition relativement récente qui figure aux articles 22 et 23 de la loi de réforme fiscale du 31 décembre 1936. Ces articles ont institué en sus de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux un impôt sur les bénéfices non distribués. Il faut reconnaître qu'il y a là, dans une certaine mesure, une disposition inspirée notamment de la législation qui a prévalu en Amérique au cours des dernières années, législation qui tend à favoriser la distribution des dividendes importants et à empêcher les so-

ciétés de mettre en réserve des sommes trop importantes.

Toutes ces dispositions, quoiqu'elles aient en même temps leurs raisons particulières, permettent au législateur d'imposer les revenus mixtes plus lourdement que les revenus du simple travail.

Quant à la discrimination par le procédé des abattements son champ d'application est multiple suivant les cédules.

La notion de charges de famille et celle de minimum d'existence viennent ici en aide. Par conséquent le procédé de discrimination varie selon ces deux notions.

Ou bien on fait des réductions sur la cote d'impôt telle qu'elle est établie en fonction de l'assiette qui a été choisie, ou bien on fait des déductions sur le montant même de cette assiette.

Les réductions pour charges de famille ne s'appliquent pas également à tous les impôts cédulaires. Il en est même auxquels elles ne s'appliquent pas du tout. C'est le cas notamment de l'impôt foncier. C'est le cas aussi de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

En revanche ces réductions s'appliquent aux cédules des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles, ainsi que des traitements et salaires. Mais elles sont plus importantes pour cette cédule que pour les trois premières. En d'autres termes, les contribuables chargés de famille bénéficient d'allègement plus importants lorsque leur revenu est constitué par un salaire ou un traitement

que lorsqu'il est constitué par un bénéfice industriel ou commercial, ou par un bénéfice non commercial, ou même encore par un bénéfice agricole.

Ainsi l'article 102 du C. G. i. d. commun à divers impôts cédulaires prévoit « les réductions pour charges de famille » applicables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole, et à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, comme suit :

10 % pour chacun des deux premiers enfants à la charge du contribuable.

30 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

Le montant total des réductions sur chaque impôt ne peut excéder 933 francs par enfant (décret-loi du 8 juillet 1937, art. 48).

Au contraire l'article 66 du même code, dans la cédule des traitements et salaire préconise, pour les mêmes charges de famille, des réductions d'impôt de 20 % et 60 % si le revenu net du contribuable ne dépasse pas 20.000 francs.

Pour tout contribuable dont le revenu net est compris entre 20.000 et 40.000 francs 15 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge et 45 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

Pour tout contribuable dont le revenu net est supérieur à 40.000 francs, 10 % pour chacun des deux premiers enfants à sa charge et 30 % pour chaque enfant à sa charge à partir du troisième.

Le montant total de la réduction accordée ne peut dépasser ici encore 933 francs (décret-loi du 8 juillet 1937).

En ce qui concerne le minimum d'existence et par conséquent, les déductions sur l'assiette, ces déductions ne s'appliquent pas de même à toutes les cédules, et ne s'appliquent pas toujours dans les mêmes conditions. C'est encore la cédule des traitements qui est la plus avantagée, en ce sens que le revenu touché par un salarié, par un employé, ou par un fonctionnaire, du fait de l'exercice de la profession, subit un abattement automatique de 10.000 francs.

La première tranche de 10.000 francs est comptée pour 0, les 10.000 francs suivants ne sont comptés que pour moitié (article 65 du Code Général des impôts directs).

En matière de bénéfices non commerciaux, il y a exonération d'une première tranche de 10.000 francs et c'est tout (article 83 du C. G. i. d.).

En matière de bénéfices industriels et commerciaux c'est un régime beaucoup plus compliqué qui consiste jusqu'à 5.000 francs de bénéfices industriels, à ne retenir que la moitié de ces 5.000 francs et à la taxer à la moitié du taux normal appliqué.

Pour les 5.000 francs suivants la taxation se fait également au demi-taux (art. 22 du C. G. i. d.).

Pour les bénéfices agricoles, il y a jusqu'à 25.000 francs exonération. De 2.500 francs à 10.000 francs on ne

compte que pour moitié la somme retenue comme base de l'impôt (art. 56 du C. G. i. d.).

En somme, aussi bien en ce qui concerne les réductions pour charges de famille qu'en ce qui concerne les déductions pour minimum d'existence, on constate que certaines cédules ne bénéficient d'aucun avantage ; ce sont essentiellement les cédules qui correspondent au revenu du capital foncier ou mobilier. Au contraire, il y a des cédules qui bénéficient du maximum d'avantages : c'est surtout la cédule des traitements et salaires. Entre les deux, les cédules des revenus mixtes bénéficient de déductions et de réductions moyennes.

Les décrets-lois récents datés du 13 novembre 1938 et pris en exécution de la loi du 5 octobre 1938 qui donnait pleins pouvoirs au ministère Daladier, modifient de nouveau cette dernière situation qu'on vient d'expliquer. Avec ces décrets-lois on revient définitivement au système qu'on a voulu établir par la réforme fiscale de 1934. Le rapport que comporte le décret-loi relatif à diverses mesures fiscales dit : « En ce qui concerne les contributions directes il a paru possible, tant pour dégager des recettes nouvelles que pour faciliter l'établissement des impositions, d'arrondir les tarifs des impôts cédulaires et de rétablir l'harmonie qui avait été instituée lors de la réforme fiscale de 1934, entre le taux des impôts cédulaires et celui de l'impôt général sur le revenu. » D'après ces textes nouveaux, le taux général des impôts cédulaires, pour l'exercice 1939, est porté de 14 % à 16 %, y compris l'impôt foncier. Le taux de la cédule des traitements et salaires est porté de 7 % à 8 %.

Quant aux tarifs nouveaux de la cédula des valeurs mobilières et de celle des créances et cautionnements, ils sont majorés ainsi qu'il suit :

a) *Valeurs françaises et valeurs étrangères abonnées*
Créances, dépôts et cautionnements :

Tarif normal	27 %
Tarif réduit	18 %
Rémunération des administrateurs de sociétés	30 %
Lots	40 %
Bénéfices de change	27 %

b) *Valeurs étrangères non abonnées*

Tarif normal	36 %
Titres déposés contre récépissés nominatifs	27 %
Produits des trusts	36 %

En outre, le 8 % Daladier est supprimé. A la place, on crée pour l'exercice 1939 une contribution nationale, extraordinaire et progressive composée de deux éléments, à savoir :

1° Un prélèvement de 2 % sur les revenus professionnels des personnes physiques et des personnes morales.

Sont soumises à la contribution nationale à titre de revenus professionnels :

a) Les bénéfices des professions commerciales, industrielles et artisanales.

b) Les bénéfices de l'exploitation agricole.

c) Les revenus provenant des traitements publics et privés, des indemnités et émoluments, des salaires, des pensions et des rentes viagères.

d) Les bénéfices des professions libérales, des charges et offices, et de toutes occupations, exploitations lucratives et source de profits visés à l'article 78 du Code général des impôts directs.

Ce premier élément de prélèvement ne comporte aucun abattement à la base.

2^e élément : Un prélèvement sur le revenu global de tout contribuable assujetti à l'impôt général sur le revenu. L'article 7 du décret relatif à diverses mesures fiscales précise ce prélèvement : « Pour l'année 1939, il sera établi, au titre de la contribution nationale, au nom de tout redevable d'une cote d'impôt général sur le revenu, une imposition distincte et supplémentaire égale à 30 % de ladite cote. »

Par ailleurs, pour l'exercice 1939, le montant maximum des réductions pour charges de famille, prévu aux articles 66 et 102 du (C. G. i. d.) est porté de 933 francs à 1.000 francs par enfant.

SECTION V

LA DISCRIMINATION ET LA JURISPRUDENCE EN FRANCE

De la discrimination des revenus réalisée par les lois de 1914 et de 1917 on doit déduire :

1° Que tous les revenus doivent être cotisés sans exception, afin que tous contribuent aux charges publiques.

2° Que les revenus d'origine différente ne peuvent être groupés dans la même cédule, même s'ils sont encaissés par le même contribuable.

3° Que les revenus doivent être cotisés à leur tarif propre et suivant un mode de liquidation spécial dans chaque cédule (1).

4° Qu'un même revenu ne peut être imposé dans deux cédules à la fois.

5° Que le contribuable disposant de revenus de sources diverses doit bénéficier des abattements, déduc-

(1) Tout impôt nécessite, pour aboutir à une recette au profit du trésor, une série d'opérations successives qui sont généralement divisés en trois groupes : l'assiette, le recouvrement et le contentieux, mais qui, pratiquement, se décompose ainsi : le fisc doit, d'abord, déterminer les facultés des assujettis, c'est-à-dire recenser la matière imposable et l'évaluer.

Cette opération faite, il doit appliquer à cette matière, au moment où se produit le fait générateur, un tarif et liquider (constater) la créance du Trésor.

Il appartient ensuite au fisc d'obtenir le paiement de cette créance, lorsqu'elle est exigible, par des moyens rapides d'encaissement ainsi que par des droits et des prérogatives susceptibles de combattre la négligence ou la fraude : c'est le recouvrement.

Le fisc doit enfin donner, au cours de ces opérations, aux assujettis, la possibilité de formuler des réclamations et de discuter, le cas échéant, devant une juridiction, le bien-fondé de son prélèvement : c'est-à-dire le contentieux.

(Camille ROSIER. *La Revue des Contribuables et de l'Enregistrement*. Juin 1936).

tions et réductions pour charges de famille, institués dans chaque cédula.

6° Qu'il peut donc les cumuler.

7° Que la liquidation de chaque impôt cédulaire s'effectuant séparément, aucune compensation ne peut être établie d'une cédula à une autre et qu'inversement les pertes supportées dans l'exercice d'une profession classée dans une cédula ne sont pas susceptibles d'être retranchées des profits tirés d'une autre profession rattachée à une autre cédula.

8° Qu'une exonération, instituée en ce qui concerne une cédula, ne joue pas pour les revenus classés dans une autre cédula. (Camille ROSIER. *La Revue des Contributions*, avril 1934).

Parmi ces déductions le Conseil d'Etat a eu l'occasion de s'occuper notamment des deux suivantes qui sont d'ailleurs les plus essentielles :

1° Que des revenus d'origine diverse ne peuvent être groupés dans la même catégorie fiscale, même s'ils sont encaissés par le même contribuable.

2° Que l'assujetti disposant de revenus de sources différentes doit bénéficier des abattements, des déductions et réductions pour charges de famille, institués dans chaque cédula.

Le principe de l'autonomie des cédules qui réside dans les deux conclusions précédentes est dégagé par le Conseil d'Etat pour la première fois, le 12 mai 1922, dans un arrêt d'un cas tout à fait spécial :

En l'espèce il s'agissait d'un pensionné qui touchait en même temps un traitement ; les deux sortes de reve-

nus que le requérant recevait faisaient partie, par conséquent, d'une même cédula, la cédula des traitements et salaires. Mais avant la loi du 30 mars 1923, le minimum non imposable variait dans ladite cédula suivant la cherté de vie du lieu où travaillait le salarié. Et partant de l'idée qu'un pensionné n'était pas obligé d'habiter dans un lieu déterminé, comme dans le cas d'un ouvrier qui serait rattaché au lieu de son travail, et qu'il pouvait s'établir à l'endroit où la vie est moins chère, le minimum non imposable était plus faible pour le pensionné par rapport au salarié. L'Administration a voulu n'accorder au pensionné en question que la déduction de minimum d'existence prévue pour la pension, sans prendre en considération le minimum non imposable prévu pour son traitement.

Le Conseil d'Etat a décidé alors : « Considérant qu'il résulte des travaux préparatoires de la loi du 31 juillet 1917 que les exemptions et déductions prévues, dans les différentes cédulas, à la base des divers impôts institués par la loi susvisée doivent être calculées séparément, que le Titre III de ladite loi établit des abattements différents ; d'une part, pour les traitements ; d'autre part, pour les pensions ; qu'il résulte de ce qui précède, et qu'il est d'ailleurs reconnu par le Ministre des Finances, que les exemptions et déductions prévues par les dispositions précitées doivent être distinctement fixées pour chacune de ces deux catégories de revenus :

ARTICLE PREMIER. — Le sieur X... sera imposé pour l'année 1918 à raison d'un traitement de 7.200 francs et d'une pension de 3.800 francs.

ART. 2. — Les déductions auxquelles le sieur X... a droit seront calculées séparément pour les revenus provenant du traitement et ceux provenant de la pension.

ART. 3. — Il est accordé au sieur X... une réduction correspondante de l'impôt sur les traitements et les pensions auquel il a été assujetti pour l'année 1918.

L'arrêté du Conseil de Préfecture est réformé en ce qu'il a de contraire à la précédente décision. (C. E., 12 mai 1922). (Dalloz, 1924. j. g. 3. p. q.).

Les décisions qui sont intervenues après l'arrêt précédent ont confirmé ce principe de l'indépendance des cédules (C. E., 8 juin 1923, 24 décembre 1924, 20 février 1925, 14 mai 1926, 6 mai 1927, 24 juin 1927, 28 mars 1928, 8 juin 1928, 28 juin 1929, etc.) par lesquelles Le Conseil d'Etat a jugé constamment :

1° Que « les divers impôts cédulaires, institués par la loi de 1917, constituent des impôts distincts ayant chacun des règles propres et indépendantes et comportant notamment des abattements différents à chacun d'eux » ;

2° « Qu'aucune disposition de loi n'autorise à rechercher si l'une des sources de revenus du contribuable a un caractère accessoire par rapport à l'autre et à cotiser ledit redevable pour l'ensemble de ses revenus, d'après les règles applicables à l'un seulement de ces impôts. »

Cependant l'Administration n'a pas été entièrement d'accord avec le Conseil d'Etat sur le principe de l'autonomie des cédules. Dans le désir de défendre les inté-

rêts du Trésor, elle a fait intervenir la notion quelque peu inattendue de relativité des revenus.

Elle a ainsi présenté sa théorie : « Lorsqu'un contribuable dispose de revenus provenant de sources différentes, ces revenus doivent être soumis séparément aux impôts cédulaires, susceptibles de les atteindre spécialement.

Mais si les opérations auxquelles il se livre caractérisent, dans leur ensemble, l'exercice d'une profession unique, ou si, en dehors de sa profession principale, il effectue des opérations qui, par leur nature et par leur importance, ne sont que l'accessoire de sa profession principale, le redevable en cause doit être assujéti, pour l'ensemble de ses revenus professionnels, à un seul impôt cédulaire qui est celui qui correspond à sa profession unique ou principale. »

Autrement dit, le fisc a apporté à la règle de l'autonomie des cédules, deux tempéraments, tirés l'un de l'exercice, par le même individu, de professions similaires ; l'autre de l'accomplissement d'opérations, secondaires par leur nature et leur importance. Dans le premier cas, la règle de l'autonomie est supplantée par celle de la connexité ; dans le second cas, elle cède le pas à la règle de l'accessoire. Pratiquement, cette thèse administrative aboutit à décider qu'il n'y a qu'une seule source imposable de revenus, lorsque les divers actes accomplis par le contribuable semblent faire un tout indivisible et ne pas constituer l'exercice simultané de deux professions distinctes.

Quelles sont les raisons réelles de la thèse administrative exposée ci-dessus ?

1° Cette méthode rend inutiles les ventilations difficiles entre revenus et profits réalisés par le même contribuable au cours de son activité professionnelle complexe.

2° En second lieu, elle évite qu'un revenu accessoire, en raison de sa modicité, ne tombe pas sous le coup de l'impôt dans sa cédule particulière, puisqu'il est frappé, s'il est rattaché à un autre revenu plus important, ayant une autre source.

3° Elle s'oppose au cumul des abattements puisque l'Administration soutient qu'elle réalise l'intention du législateur, qui semble avoir été de n'accorder qu'une seule fois, au même redevable, le bénéfice des abattements à la base.

4° Elle permet également de n'accorder qu'une seule réduction pour charges de famille et de faire jouer le taux d'imposition cédulaire le plus rigoureux. » (1).

Voyons maintenant, en étudiant les principales hypothèses où des revenus d'origine différente peuvent se trouver groupés entre les mains d'un même contribuable, si cette divergence de points de vue sur l'autonomie des cédules est si absolue entre le Conseil d'Etat et l'Administration :

(1) Camille ROSIER. *La Revue des Contribuables et de l'Enregistrement*. Mai 1934.

a) *Revenus fonciers bâtis et revenus fonciers non bâtis*

La discrimination de ces deux sortes de revenus a été réglée facilement, presque aucune recette foncière ne pouvant avoir un caractère secondaire ou accessoire. L'hypothèse se présente seulement pour les sols des constructions et leurs dépendances immédiates et nécessaires.

Or, il est admis que la valeur locative qui est censée représenter le revenu imposable des immeubles bâtis après un certain abattement doit comprendre :

1° Celle du sol sur lequel sont édifiées les constructions ;

2° Celle des terrains de peu d'étendue (cours, passages, petits jardins servant d'accès, etc.) qui forment une dépendance indispensable de la construction et immédiate, à titre d'accès ou de dégagement, et qui appartiennent au même propriétaire que le sol desdites constructions.

b) *Revenus fonciers et revenus agricoles*

La distinction est ici encore aisée : la confusion étant peu probable entre les revenus du propriétaire du sol à titre de rémunération du capital, et les revenus afférents, tant au travail manuel de l'exploitant qu'à la mise en œuvre du cheptel mort ou vif. Par suite, le propriétaire qui exploite lui-même est donc cotisé à la fois dans la cédule foncière et dans la cédule agricole.

Une difficulté s'est toutefois présentée pour les revenus des propriétés boisées, lorsque celles-ci sont exploitées seulement en vue de la vente des coupes.

L'Administration estime que ce revenu est tout entier constitué par la rente du sol. « Il ne saurait, dit-elle, dès lors être question d'attribuer à ces propriétés un revenu distinct de celui pour lequel elles sont soumises à l'impôt foncier. »

La règle de l'autonomie reprend, d'ailleurs, son empire lorsqu'il s'agit de bois industriel dont l'exploitation a pour objet principal ou accessoire la récolte des produits divers (résine, écorce) ; les gains laissés au propriétaire pour la vente de ces produits doivent alors supporter l'impôt sur les bénéfices agricoles.

c) La discrimination des revenus agricoles et des revenus salariés ou assimilés à des traitements, n'est pas non plus une source de grandes difficultés.

Il n'est pas contestable que le cultivateur qui exploite sa terre et qui, en outre, travaille comme journalier doit être cotisé dans deux cédules différentes.

Le législateur est intervenu pour régler la question en ce qui concerne les cultivateurs effectuant accessoirement des transports pour autrui au moyen des attelages qu'ils entretiennent pour les besoins de leur exploitation agricole.

L'article 13 de la loi du 30 décembre 1928 a précisé qu'en raison des profits qu'ils peuvent tirer de cette activité accessoire, ils seraient cotisés dans la cédule des traitements.

d) La discrimination des revenus mobiliers et des autres revenus, elle aussi, n'a guère soulevé de difficultés ; l'Administration des Contributions directes a bien précisé dans son instruction du 31 janvier 1928 que

le bénéfice commercial notamment devait, pour être imposé, être diminué du revenu des valeurs et capitaux mobiliers figurant dans l'actif de l'entreprise et atteints par l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières et par l'impôt cédulaire sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements. L'Administration a, d'ailleurs, précisé qu'on ne doit pas ranger parmi les revenus mobiliers, les intérêts provenant des opérations commerciales ne présentant pas le caractère juridique d'un prêt, tels que les intérêts des traites, les intérêts créditeurs des véritables comptes courants.

La loi du 30 décembre 1928 (art. 29) a confirmé implicitement cette discrimination en reconnaissant exceptionnellement l'assujettissement à l'impôt sur le revenu des créances, des intérêts des comptes courants, lorsqu'ils ne figurent pas dans les recettes provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou minière.

e) Quant à l'autonomie respective des cédules des revenus des valeurs mobilières et des revenus des créances, elle a été quelquefois contestée par l'Administration de l'enregistrement qui a déclaré n'y voir qu'un seul impôt ; mais en fait elle est reconnue implicitement par le fisc lui-même ; celui-ci persiste à soutenir que les exonérations prévues en faveur des emprunts des sociétés en nom collectif au regard de la loi de 1872, ne s'opposent pas à la taxation des intérêts en vertu de la loi du 31 juillet 1917.

f) La discrimination des revenus agricoles et des revenus commerciaux est plus délicate, parce qu'elle n'est

pas toujours acceptée par l'Administration : en principe constituent des bénéfices agricoles les profits résultant pour les cultivateurs de la vente des produits de leurs terrains propres à la culture et de celle des produits de l'élevage ; mais il arrive souvent que des manipulations ou transformations de récoltes ou des produits de l'élevage effectués par les agriculteurs changent le caractère de ces revenus agricoles ; l'Administration fait alors la distinction suivante : si la transformation est le prolongement normal et usuel des opérations agricoles, les profits qui en résultent constituent un simple élément du revenu qui est atteint par l'impôt sur les bénéfices agricoles (agriculteur qui fabrique du fromage ou du beurre avec le lait de ses animaux, par exemple) ; au contraire, si les transformations effectuées sortent des usages normaux de la profession agricole et comportent la possession d'une installation industrielle, l'agriculteur qui s'y livre en retire des profits qui ne rentrent plus dans la cédule des bénéfices agricoles et appartiennent à celle des bénéfices industriels et commerciaux. Autrement dit, dans la seconde hypothèse, l'autonomie des cédules est respectée et une double cotisation est effectuée après ventilation des profits.

Il en est de même lorsque les profits réalisés par un agriculteur portent à la fois sur la vente des produits provenant de sa propre exploitation et de produits achetés dans le commerce, l'imposition est alors faite dans la cédule commerciale pour les gains réalisés par un cultivateur qui vend, par exemple, des grains ou des

fromages qu'il a achetés ou des animaux engraisés principalement avec des produits d'achat.

L'imposition à deux cédulas a été admise aussi par l'Administration pour une société à responsabilité limitée qui exploitait un domaine rural et avait, en outre, un commerce de grains. (*J. O.*, 17 novembre 1928).

Le Conseil d'Etat a, de son côté, décidé qu'étaient cotisables dans deux cédulas : les 15 décembre 1925 et 22 juin 1928, la société possédant une forêt de pins, et, d'autre part, une distillerie pour la transformation des bois et de la résine ; le 16 juillet 1926, le cultivateur qui exploite une distillerie d'alcool de betteraves ; le 30 juillet 1926, l'agriculteur qui transforme en cossettes les racines de chicorée provenant de sa récolte.

Mais l'Administration prétend appliquer la théorie de l'accessoire, lorsqu'elle se trouve en présence d'éleveurs qui nourrissent leur bétail principalement avec des produits d'achats, ou qui achètent ou revendent beaucoup plus de bétail que leurs terres ne peuvent en nourrir ; ils relèvent, à son avis, pour l'ensemble de leurs bénéfices de la cédula commerciale ; afin d'éviter toute appréciation du rapport des produits achetés et récoltés, le fisc a fixé arbitrairement que la cotisation à la cédula agricole ne serait possible que si les animaux ne dépassaient pas les deux tiers en valeur du total des produits consommés par les animaux élevés.

g) La taxation séparée des revenus non commerciaux, des revenus des traitements et salaires qui soulevaient de grandes difficultés a été résolue par le législateur suivant la thèse administrative.

En effet, l'alinéa 2 de l'article 101 du (C. G. i. d.) qui établit le principe de l'unité de cote pour ces deux sortes de revenus est ainsi conçu : « Lorsqu'un contribuable dispose à la fois de revenus provenant de traitements publics et privés, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères... et de bénéfices de professions non commerciales autres que les bénéfices des charges et offices il est imposé pour l'ensemble de ces revenus et bénéfices, déterminés suivant le mode propre à chaque catégorie, sous une cote unique établie au titre de celui des impôts cédulaires auquel correspond le chiffre de revenus le plus élevé. »

h) La discrimination des revenus salariés est très imprécise : les solutions administratives semblent uniquement inspirées de considérations de fait et faire litigieuses des principes.

« Les contribuables qui exercent concurremment des emplois salariés et professions commerciales, a dit l'Administration, doivent être assujettis pour leurs revenus professionnels à un impôt cédulaire unique et l'impôt, qui doit leur être appliqué, est celui qui correspond à la profession ou à l'emploi exercé à titre principal. »

Elle en a déduit que les négociants-courtiers de villages qui font certaines affaires pour leur propre compte et qui, pour d'autres reçoivent des commissions ayant nettement le caractère d'un salaire, qui toutefois se livrent le plus habituellement à des opérations se rattachant à l'exercice d'un emploi doivent être soumis,

pour la totalité de leurs revenus et bénéfices professionnels, à l'impôt sur les traitements et salaires.

Elle a accepté la même solution pour les pharmaciens patentés, qui sont en même temps préparateurs dans une faculté ou école de médecine.

Elle a hésité, par contre, en ce qui concerne les commerçants qui exercent les fonctions de censeur ou de commissaire aux comptes dans une société anonyme et qui, à ce titre, reçoivent une somme fixée à titre d'émolument. « Si, a dit le Ministre des Finances, eu égard à la nature de la profession commerciale exercée par l'intéressé, ses fonctions de censeur ou de commissaire dans une société anonyme peuvent être considérées comme caractérisant l'exercice d'une profession distincte, les rétributions qu'il reçoit à ce titre peuvent être envisagées séparément pour l'assiette des impôts cédulaires et soumises à l'impôt sur les traitements et salaires. Si, au contraire, ces fonctions se rattachent étroitement à la profession commerciale de l'intéressé n'en constituent que l'accessoire, les profits qu'il en tire doivent être totalisés avec ses autres revenus professionnels pour être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sous une seule et même cotisation. »

L'Administration ne s'est pas montrée beaucoup plus affirmative pour les contribuables, qui font à la fois de la représentation et de la commission, c'est-à-dire qui exécutent simultanément dans la même branche de commerce les opérations suivantes :

1) Représentation de maisons de commerce qui facturent directement aux acheteurs, de telle sorte que les

intermédiaires opèrent sans s'engager eux-mêmes et perçoivent, pour prix de leur intervention, soit un salaire fixe augmenté de commissions payables à échéances déterminées, soit seulement des commissions ;

2) Ventes ou achats à la commission sans que la marchandise devienne à aucun moment la propriété des intermédiaires ;

3) Achats et ventes perçus dans les conditions normales.

Le fisc a répondu en ces termes : « Etant donnée l'étroite connexité que présentent entre elles les diverses opérations envisagées, l'Administration estime que les particuliers ou sociétés qui se livrent en même temps à ces opérations, doivent être considérés comme n'exerçant de ce fait qu'une seule profession ayant ce caractère commercial et soumis par suite pour l'ensemble des profits qu'elle procure à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Elle a également estimé que, « étant donnée l'étroite connexité que présentent entre elles des opérations de courtage et de représentation, c'est à bon droit que l'intermédiaire est considéré comme n'exerçant en fait qu'une seule profession ayant un caractère commercial et soumis, pour l'ensemble de ses profits, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Pareillement elle a reconnu qu'« en raison de leur étroite connexité, les opérations de représentation et de négoce des produits chimiques auxquelles se livre une société en nom collectif doivent être considérées comme

constituant pour celle-ci l'existence d'une seule profession ayant un caractère commercial. »

La question de l'imposition séparée à la cédule commerciale et à la cédule des traitements s'est présentée sous un aspect particulier pour les artisans ; l'Administration a précisé qu'il fallait ranger ces contribuables dans l'une ou l'autre de ces cédules pour la totalité de leurs bénéfices, suivant l'importance relative des produits vendus ; d'ailleurs, elle a apprécié cette importance, non pas en fonction des bénéfices découlant respectivement des deux espèces de produits vendus, mais en raison du chiffre d'affaires ; elle a, en conséquence, décidé que l'ensemble des bénéfices devait être cotisé dans la cédule commerciale si les produits vendus dépassaient 25 % du chiffre total d'affaires.

Le Conseil d'Etat, tout en ne faisant pas sienne cette règle quelque peu arbitraire, s'en est néanmoins inspiré ; il a jugé, le 24 juin 1927, en effet, que l'artisan qui, outre les revenus provenant de son travail ou des profits de la revente d'articles achetés par lui, gardait sa qualité d'artisan si l'exercice de sa profession artisanale constituait son activité principale et devait par suite être cotisé dans la cédule des traitements pour la totalité des profits découlant de son activité.

Il est à remarquer que, le 26 mai 1933, la haute juridiction administrative a paru revenir à l'autonomie dans l'espèce suivante : une société à responsabilité limitée constituée entre le père et le fils pour l'exploitation d'une fabrique de cordage et exploitant en même temps un magasin de maroquinerie ; elle a accepté

l'imposition à la cédula des salaires pour la fabrique de cordage dès lors que celle-ci avait le caractère artisanal et la taxation à la cédula commerciale pour les revenus tirés de la vente des articles de maroquinerie et de voyage.

i) C'est évidemment en matière de bénéfices commerciaux et de bénéfices non commerciaux cumulés par le même contribuable que la règle de l'autonomie a reçu le plus d'atteintes de la part du fisc ; il faut avouer que dans cette hypothèse le Conseil d'Etat s'est montré moins catégorique. Sans doute avait-il accepté l'imposition distincte, le 20 février 1925, pour le contribuable qui était à la fois agent d'affaires et agent d'assurances ; le 17 mai 1929, pour le contribuable qui se livrait à la fois à des opérations d'expertise en matière de propriétés et servait d'intermédiaire pour l'achat et la vente de propriétés.

De même il avait décidé, le 6 mai 1927, qu'un contribuable effectuant des opérations de courtage et de représentation devait être soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour les premières et à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales pour les secondes. Pareillement, il avait reconnu, le 3 juin 1932, qu'un contribuable exerçant simultanément les professions de courtier en coton et d'arbitre près d'une chambre syndicale, devait être soumis à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales pour cette dernière fonction.

Mais il a jugé, le 22 juillet 1932, que le généalogiste qui ne se borne pas à rechercher des filiations et qui

moyennant une rétribution personnelle à l'émolument obtenu, poursuit la liquidation éventuelle des droits de ses clients dans les successions auxquelles ceux-ci peuvent être appelés comme héritiers, agit, en pareil cas, pour l'ensemble de ses opérations comme un agent d'affaires cotisable dans la cédule commerciale.

Quant à l'Administration, elle a donné des solutions quelque peu contradictoires ; c'est ainsi qu'elle a accepté la double imposition — à la cédule commerciale et à la cédule non commerciale — pour les contributions suivantes : une société qui effectuait concurremment la location des wagons-réservoirs et des opérations de représentation commerciale, a été cotisée à la cédule commerciale pour les profits procurés par la location des réservoirs, et à la cédule non commerciale pour les revenus découlant des opérations de représentation.

Un agent général d'une compagnie d'assurance qui remplissait, en même temps, la mission de courtier à l'égard de diverses autres compagnies a été reconnu passible, d'une part, de l'impôt sur les bénéfices non commerciaux en qualité d'agent général, et, d'autre part, de l'impôt sur les bénéfices industriels pour ses opérations de courtage.

Un commissionnaire en bois, qui achetait et vendait des bois et qui, en outre, se chargeait du cubage de bois non achetés ou vendus par son entremise, a été cotisé dans la cédule non commerciale pour les rétributions touchées à ce dernier titre et, dans la cédule commerciale sur les bénéfices réalisés en tant que commissionnaire.

Un expert comptable qui, dans le même magasin, tenait un commerce de librairie-papeterie et se livrait à ses opérations d'expertise a été taxé dans les deux cédules, dès lors qu'il ne se livrait à aucune opération relevant de la profession d'agent d'affaires.

Le Ministre des Finances a répondu dans le même sens au sujet d'un représentant lié par contrat avec les filatures de coton et de laine qu'il représentait : le contribuable en question était tenu de visiter la clientèle exclusivement pour celles-ci et à certains moments ; il était obligé de se conformer aux ordres desdites maisons imposant les marchandises à des prix nettement déterminés ; il se bornait à recueillir les marchés de la clientèle et à les transmettre aux fournisseurs qui livraient et facturaient directement ensuite les marchandises sans passer alors par l'intermédiaire du représentant ; ledit représentant faisait, d'ailleurs, des opérations commerciales de négoce en fil de coton à coudre, vendant des fils de coton et de laine en fils simples ou assemblés destinés au tissage ; l'Administration a estimé que « s'il était bien établi qu'il exerçait deux professions distinctes, ledit représentant était passible :

« 1° De l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales pour les revenus que lui procuraient ses opérations de représentation ;

2° De l'impôt sur les bénéfices commerciaux pour les bénéfices provenant des opérations commerciales qu'il effectuait pour son compte. »

Mais l'Administration a admis l'imposition unique notamment à l'égard des contribuables qui se livrent à la

fois à des opérations de courtage et de représentation, des titulaires de bureaux de tabac qui tiennent, en outre, une auberge, un café ou un débit de boissons.

Le fisc a accepté la même solution pour le contribuable qui faisait à la fois le commerce de bestiaux pour son compte personnel, qui était en même temps et surtout acheteur pour le compte d'un marchand de bestiaux résidant à l'étranger et qui était rétribué selon une somme fixe par wagon expédié, tous frais et risques de transport étant à la charge exclusive dudit marchand, ainsi que tous les risques de revente et de mévente ; l'Administration a précisé que tous les profits retirés par ce redevable de l'ensemble de ses opérations devaient retomber dans la cédule des bénéfices commerciaux.

C'est à une conclusion identique qu'arrive le fisc : il accepte la taxation à la cédule non commerciale, à l'égard des chefs d'institution qui encaissent de leurs élèves des prix de pension s'appliquant indistinctement aux études, d'une part, à la nourriture et au logement, d'autre part ; (il n'est pas possible, dit-il, de faire une ventilation entre les sommes affectées à l'une ou à l'autre de ces catégories de dépenses) ; — à l'égard des professeurs de conduite d'automobiles qui reçoivent une rémunération correspondant à la fois à leur besoin, mais aussi dans une certaine mesure à la location de leur voiture, à ses dépenses d'entretien, à la fourniture de l'essence, etc. ; là, dit encore l'Administration, les intéressés ne cherchent pas à spéculer sur les fournitures effectuées et celles-ci ne sont que le complément indispensable de l'enseignement. Dans ces deux hypothèses,

c'est donc le caractère du profit non commercial qui domine.

Il est à signaler que le fisc avait soutenu la même thèse en ce qui concerne les médecins, propriétaires de cliniques, maisons de santé, asiles, sanatoria ; les sages-femmes, propriétaires de maisons d'accouchements ; elle avait décidé, en effet, que lorsque les profits de ces établissements avaient leur source principale dans le service des fournitures, la cotisation serait faite à la cédule commerciale pour la totalité des bénéfices y compris ceux provenant des soins purement médicaux.

Mais le Conseil de préfecture de la Seine, le 5 décembre 1922, lui donna tort et reconnut que le médecin tenant un asile d'aliénés devait être taxé pour l'ensemble de ses bénéfices à la cédule des bénéfices non commerciaux, le service des fournitures n'étaient qu'une conséquence du genre de traitement appliqué et n'étant pas susceptible de modifier le caractère général de la profession exercée.

L'Administration ne se résigna pas à changer totalement de thèse ; mais à la suite d'un arrêt de la Cour de cassation qui, le 22 novembre 1923, avait attribué le caractère commercial aux cliniques et asiles d'aliénés privés, elle précisa sa nouvelle manière de voir dans une circulaire du 21 juillet 1924 ; elle décida que les médecins tenant clinique ou maison de santé, seraient assujettis à la cédule commerciale pour l'ensemble de leurs bénéfices à l'exception des revenus provenant de leurs soins en dehors de l'établissement.

Le Conseil d'Etat a rejeté, le 28 mars 1928, cette règle

de taxation trop étroite ; il a jugé qu'il y avait deux professions distinctes à imposer séparément.

Cette revue de décisions du Conseil d'Etat et de l'Administration ne permet pas de conclure à l'existence de deux thèses contradictoires bien précises. Si, grosso modo, l'Administration penche pour la théorie de la plus forte imposition, c'est-à-dire pour la cotisation dans la cédule la plus taxée, de l'ensemble des revenus connexes, elle n'en accepte pas moins l'imposition séparée, si réellement les activités génératrices de bénéfices sont nettement distinctes et séparables.

Quant au Conseil d'Etat, il incline franchement pour l'autonomie des cédules ; mais il admet la thèse administrative, si réellement les profits, juridiquement divers, découlent de la même et unique profession. » (Camille ROSIER. *La Revue des Contributions*. Mai et juin, 1934).

Passons maintenant à quelques arrêts de la Cour de Cassation. En effet, le Conseil d'Etat n'est pas seul juge en matière de contributions directes. D'après la pratique et la jurisprudence françaises, d'une façon générale, toutes les réclamations contentieuses dirigées contre l'assiette de l'impôt sont soumises aux tribunaux administratifs, tandis que les questions préjudiciables, les difficultés relatives à la légalité de l'impôt sont de la compétence des tribunaux civils (1).

C'est dans ces litiges soumis à sa juridiction que la Cour de Cassation s'inspire à son tour, le cas échéant,

(1) Voir un article de M. Camille ROSIER dans *La Revue des Contributions et de l'Enregistrement*. Juin 1936.

du principe de la discrimination établi par le législateur.

Donnons quelques exemples :

1) Les alinéas de l'article 23 du C. G. i. d. concernant la cédule des bénéfices industriels et commerciaux énumèrent les artisans et faïonniers qui seront soumis non pas aux dispositions de cette cédule, mais à celle de la cédule des traitements et salaires.

Par conséquent ces artisans sont, en principe, impossibles à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux ; mais ils bénéficient, par exception, du taux léger de la cédule des traitements et salaires s'ils remplissent les conditions exigées par la loi. Ces conditions sont mentionnées aux différents alinéas de ce même article 23 du C. G. i. d. Toutefois il n'est pas suffisant que ces conditions soient satisfaites pour définir l'artisan ; il y a des cas où l'artisan peut remplir les conditions de la loi et cependant doit être taxé non pas d'après la cédule des traitements et salaires, mais suivant la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Par conséquent, la définition de l'artisan présente une certaine importance pour résoudre les cas douteux, le texte fiscal ne la donnant pas.

Economiquement l'artisan est, grosso modo, l'ouvrier qui cherche à vendre exclusivement le produit de son travail ; la source de son revenu est essentiellement sa force physique ; la matière première qu'il utilise est fournie par un autre, ou bien cette matière première constitue une part très minime dans le produit de son travail. Le législateur a donc voulu favoriser ce revenu du travail en lui appliquant un taux d'impôt très léger.

Mais l'essentiel est ceci : quel doit être le critérium de l'artisan d'après le fisc ? Voilà où intervient la tâche du tribunal judiciaire.

En effet, la Cour de Cassation a confirmé l'intention discriminatrice du législateur par un arrêt du 22 avril 1919 en donnant une définition précise de l'artisan.

D'après cet arrêt de la cour, les caractères essentiels de l'artisan sont les suivants :

a) L'artisan n'achète et ne travaille les matières premières dont il a besoin que pour satisfaire aux commandes qui lui sont faites.

b) Il tire son gain, pour la presque totalité, de son travail manuel et ne se livre pas à une spéculation sur la matière première ;

c) Il ne réalise pas la vente de ses produits au moyen de procédés en usage dans la pratique commerciale.

Cette définition a résolu la difficulté que présentaient certains cas douteux : Ainsi, on a considéré, par exemple, que n'était pas artisan au sens de la loi, un boulanger ou un pâtissier parce que leur bénéfice ne provenait pas principalement de leur travail, mais de la revente de la farine incorporée à leurs produits.

Voici encore deux arrêts de la Cour :

1^{er} ARRÊT : La société anonyme des établissements S. et E. Magnan s'est pourvue en cassation contre un jugement du tribunal civil d'Avignon ayant validé la contrainte décernée par l'Administration de l'Enregistrement pour le paiement de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières sur une somme versée par la société à ses deux administrateurs, les frères Magnan. La requé-

rante soutient que cete somme ou tout au moins une partie de cette somme est passible de l'impôt sur les traitements et salaires. Les considérants de cet arrêt sont : « Attendu que le tribunal ayant constaté que les deux frères Magnan, seuls administrateurs sans limitation de pouvoirs d'une société dans laquelle ils possédaient 1490 actions sur 1500, avaient reçu les sommes dont s'agit en leur seule qualité d'administrateurs, qu'elles ne correspondaient à aucun travail spécial de directoin justifiant une rétribution supplémentaire et qu'elles correspondaient aux bénéfices réalisés par la société dont il leur était fait distribution, a justifié légalement sa décision. » — Cass. Req., 25 octobre 1937. (*R. S. L. F.*, janvier-février-mars 1938).

2^e ARRÊT : Chacun des administrateurs délégués de la société anonyme des établissements Mielle, avaient été chargés par le Conseil d'Administration d'un travail de direction technique pour l'exécution duquel ils percevaient un pourcentage sur les bénéfices et un traitement mensuel ; et cette rémunération était faite en sus des sommes allouées aux autres membres du Conseil d'Administration.

La cour de cassation conclut à la non-perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières.

« Dès lors, le tribunal a, à juste titre, déduit de ces circonstances de fait, que les dits émoluments échappent

à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et ne rentrent que dans la cédula des traitements et salaires.
— Cass. civ., 8 novembre 1937. (*R. S. L. F.*, avril, mai-juin 1938).

La règle posée par ces deux arrêts de la Cour de Cassation est claire :

Les rémunérations allouées aux membres des Conseils d'Administration des sociétés sont soumises à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, mais les rémunérations reçues par les administrateurs directeurs pour les rétribuer d'un travail spécial de direction ou de technique sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires.

Cette règle n'en constitue pas moins une application nette du principe de la discrimination.

En effet, que constate-t-on dans les deux arrêts précédents ? Dans le premier arrêt, les frères Magnan ont une source de revenu durable : tant qu'ils seront administrateurs, ils recevront toujours la somme en question, car cette somme est fixée par les statuts de la société ; elle n'est pas la rémunération d'un travail spécial éventuel. En revanche, dans le second arrêt, les quatre administrateurs sont chargés, en dehors de leur devoir d'administrateur, d'un travail de direction technique. Ce travail, qui constitue la source du revenu en question, est un travail accidentel et de brève durée. Sa rémunération est temporaire. Il est juste qu'on l'impose moins

lourdement que la somme versée par la société aux deux frères Magnan. (1)

(1) Ici on peut ouvrir une parenthèse : quel doit être le rôle de la jurisprudence en droit fiscal quand il y a doute sur le sens et la portée d'un texte ?

On sait qu'il y a deux sortes d'interprétation d'un texte : interprétation extensive et interprétation par analogie. La première consiste simplement à chercher la pensée exacte du législateur ; elle est licite aussi bien en matière civile qu'en matière fiscale.

La seconde, au contraire, consiste à compléter la loi par la création d'une règle nouvelle de droit fondée sur l'identité de raison juridique.

En droit civil, le juge peut et doit se servir de cette dernière interprétation pour compléter la loi ; l'esprit de l'article 4 du Code Civil le commande.

Au contraire, en droit pénal, les lois sont de stricte interprétation.

Quant au droit fiscal, quelle est l'interprétation que peut utiliser le juge ?

Le principe d'après lequel l'établissement des impôts relève des Assemblées Représentatives entraîne l'exclusion de l'interprétation par analogie en matière fiscale. Mais il ne le justifie directement que si elle joue au détriment des contribuables. Toutefois il semble obligatoire de ne pas admettre un principe d'interprétation différent suivant que l'extension est favorable au fisc ou au contraire au redevable. La défense sociale ne peut se voir attribuer moins d'importance que la sauvegarde de l'individu ; aussi bien une jurisprudence établie exclut l'extension par analogie des dispositions défavorables au fisc.

L'administration aurait même une tendance à considérer que les intérêts du fisc méritent un traitement plus favorable, parce que l'intérêt collectif prime les intérêts individuels. (R. S. L. F. 1935). Note du professeur ESMEIN, sous Cas. réun. 9 mars 1927, 28 mai 1932 et 16 juin 1933.

SECTION VI.

L'INJUSTICE QU'ENTRAÎNE
LA DISCRIMINATION EN FRANCE

Dans une section précédente, nous disions que le principe de la discrimination était un élément de personnalité, ou, si l'on veut, un élément de personnalité de cédule, tendant à réaliser la justice fiscale, et pour se rapprocher autant que possible de cet idéal de justice, que le législateur français avait voulu discriminer les différentes catégories de revenus pour soumettre chacune d'elles à un traitement fiscal approprié.

Ainsi, nous avons vu que les revenus provenant du travail supportaient un impôt moins lourd et bénéficiaient de notables déductions et réductions. Le taux se relevait et les abattements étaient moins importants dans la catégorie des revenus mixtes. Enfin, les revenus qui provenaient exclusivement du capital étaient taxés suivant un tarif plus élevé et ne bénéficiaient d'aucun abattement.

De tout cela, on déduisait que la classification en cédules et l'indépendance des cédules les unes envers les autres avaient pour but d'arriver à une équitable répartition des impôts directs. Or, si on taxe un revenu suivant une cédule qui ne doit pas lui appartenir logiquement, on lui fera subir de ce fait une taxation et une réduction ou une déduction non méritées. Ainsi, non seulement on n'obtiendra pas une justice, même appro-

ximative, mais on sera en présence d'une injustice fiscale.

Ces injustices peuvent se présenter, dans la législation actuelles, comme suit :

Prenon un exemple : un professeur de la Sorbonne a un traitement de 50.000 francs. Il est imposé d'après la cédule des traitements et salaires, c'est-à-dire 7 % (1) du revenu, plus l'augmentation de taux de 8 % de contribution nationale exceptionnelle. Il donne sa démission pour écrire, pour mener la vie de journaliste, d'homme de lettres. Il passe immédiatement à la cédule des professions non commerciales dont le taux est le double de la cédule précédente, c'est-à-dire 14 % (plus 8 %). S'il gagne toujours 50.000 francs, son impôt sera deux fois plus élevé (2).

Cependant, dans les deux cas, il y a situation analogue : même source de revenu, même montant, même catégorie sociale.

D'après l'administration, la raison qui a empêché d'appliquer ici le principe discriminateur est celle de la fraude. L'augmentation de taux serait donc une façon pour le fisc de se compenser des pertes que lui inflige la fraude. Cette raison est déplorable : elle conduit à punir le contribuable honnête des fraudes que commettent ceux qui ne le sont pas. De plus, dans le cas particulier du journaliste, la fraude ne peut exister, puisque le

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. 1937-38.

(2) Ces taux ont été modifiés par les décrets-lois récents de novembre 1938. Voir *supra*.

directeur du journal dénoncera au fisc ce qu'il a payé à son rédacteur.

L'injustice précédente est aggravée en outre, par la diminution des abattements (déduction et réduction) que comporte la cédule des professions non commerciales par rapport aux abattements de la cédule des traitements et salaires.

Jusqu'à aujourd'hui, il y avait une autre injustice qui provoquait les critiques bien méritées des gens de lettres.

Un écrivain qui était, par exemple, appointé à 100.000 francs au *Figaro* payait 7 % d'impôt (plus 8 %).

Un pauvre diable qui plaçait ça et là des papiers et qui gagnait avec peine 50.000 francs donnait 14 % (plus 8 %).

Donc : 100.000 francs étaient = 50.000 francs.

Bien heureusement cette injustice est écartée actuellement à la suite d'une décision toute récente prise par l'Administration des Contributions Directes et approuvée par le Ministre.

D'après cette décision qui se trouve exposée en détail dans la Chronique de la Société des Gens de Lettres de France (N° juillet-août-septembre 1938), l'Administration fait, pour l'imposition des gens de lettres, la discrimination suivante :

Peuvent être considérés comme salariés et, par suite, relèvent de l'impôt sur les traitements et salaires, pour la rémunération qu'ils perçoivent :

a) Les hommes de lettres qui sont liés par un contrat de louage de services à un ou plusieurs journaux ou

revues, et qui ont pour occupation principale, régulière et rétribuée de collaborer à ces organes et en tirent le principal des ressources nécessaires à leur existence. En réalité, ces hommes de lettres sont des journalistes professionnels susceptibles de bénéficier des dispositions de la loi du 29 mars 1935 (loi sur le statut des journalistes).

b) Les hommes de lettres collaborateurs attitrés de journaux ou de revues qui se sont engagés à fournir régulièrement et périodiquement au directeur de la publication un travail dont la nature a été fixée à l'avance, quel que soit le mode de leur rémunération.

c) Les hommes de lettres qui fournissent occasionnellement à un directeur de journal ou de revue, un article, une nouvelle, un conte ou un roman qui leur a été commandé, lorsqu'ils ne se réservent pas expressément le droit de reproduction ou de propriété littéraire.

Par contre, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales :

a) Les hommes de lettres collaborateurs occasionnels de journaux ou de revues qui offrent leur production et en obtiennent l'insertion.

b) Les hommes de lettres qui fournissent à un directeur de journal ou de revue une œuvre que ce dernier leur a commandé, mais qui s'en réservent formellement le droit de reproduction ou de propriété littéraire.

SECTION VII.

L'INJUSTICE PROVENANT DU PRINCIPE
DE L'UNITE DE COTE.

En dehors des injustices qui peuvent surgir par suite de l'application de la thèse administrative que nous avons déjà vue et qui est basée sur l'idée de l'accessoire et de la connexité de deux revenus, il y a une autre injustice qui est due au texte de la loi, texte, d'ailleurs, inspiré, dans un sens, de cette même thèse administrative précédente : c'est l'injustice qui résulte de la règle de l'unité de cote prévue au second alinéa de l'article 101 du (C. G. i. d.) qui est conçu comme suit :

« Lorsqu'un contribuable dispose à la fois de revenus provenant de traitements publics et privés, indemnités et émoluments, etc. et de bénéfices de professions non commerciales, il est imposé — pour l'ensemble de ces revenus et bénéfices — sous une cote unique établie au titre de celui des impôts cédulaires auquel correspond le chiffre de revenus le plus élevé. »

Donc, un contribuable qui a diverses sources de revenus par son travail, n'est imposé qu'à une cote.

a) Prenons un journaliste qui gagne 40.000 francs. (1) C'est un contribuable de la cédule des professions non commerciales : par conséquent, il est imposé au taux de 14 % (plus 8 %) (2).

(1) Joseph BARTHÉLEMY. *Législation financière*. 1937-38.

(2) Ces taux ont été modifiés. Voir *supra*.

Supposons d'autre part un professeur ayant un traitement de 50.000 francs. En même temps il écrit, il est journaliste ; il gagne avec ses livres et ses articles, 40.000 francs. Unité de cote : ses 40.000 francs ne seront taxés qu'à 7 % (plus 8 %) à l'exemple du taux de 50.000 francs, puisque ces 50.000 francs sont supérieurs à 40.000 francs, alors que le pauvre journaliste qui n'a que 40.000 francs qu'il gagne paiera 14 % (plus 8 %).

b) Autre exemple : Un officier en retraite qui a une retraite de 18.000 francs est en même temps agent d'assurances ; il gagne 22.000 francs. En tout : 40.000 francs. Unité de cote, il paiera pour le tout sur sa profession non commerciale à 14 % (plus 8 %).

Un autre officier a 22.000 francs de retraite et un bénéfice de profession non commerciale de 18.000 francs. En tout 40.000 francs. Unité de cote, il sera imposé au taux de 7 % de la cédule des traitements et salaires (plus 8 %), alors que le premier officier est taxé à 14 % pour le même montant de revenu de 40.000 francs. Ce qui constitue une injustice.

On ne peut cependant pas dire que dans la règle de l'unité de cote il n'y a aucune idée de discrimination, et, par conséquent, aucune base de justice fiscale. De deux revenus en question (revenus des traitements et salaires et revenus des professions non commerciales) c'est le revenu le plus fort qui est susceptible de déterminer la faculté de payer du contribuable, ou si l'on veut le revenu du contribuable est alimenté par deux sources différentes et l'une de ces sources est dominante, on peut dire qu'il est juste d'imposer le revenu total

suivant le traitement plus ou moins sévère que nécessite la source dominante.

C'est une discrimination qu'on rencontre déjà dans des pays où il n'y a pas d'impôts cédulaires, où il y a seulement l'impôt global sur le revenu, mais dans un pays comme la France où existent déjà les impôts cédulaires, la discrimination doit être réalisée logiquement par ces impôts cédulaires et non pas par l'impôt sur le revenu global, ni non plus en totalisant, comme le prescrit la règle de l'unité de cote, deux revenus de source différente. Le meilleur procédé serait ne pas s'écarter du principe de la discrimination et d'appliquer séparément à chacun des deux revenus, revenu des traitements et salaires et revenu des professions non commerciales, les règles de la cédule dont il fait partie.

CONCLUSION

Après avoir parcouru les différentes législations des pays civilisés en ce qui concerne la discrimination nous pouvons maintenant nous demander quel serait le meilleur procédé de différenciation des revenus qui réaliserait le plus possible la justice fiscale.

Pour répondre à cette question il faut tout d'abord rappeler que le principe de la discrimination est un élément de la personnalité de classe ; par suite, il peut servir à une classe politiquement dominante comme une arme contre une autre classe.

En outre, contrairement à la progressivité qui répond en soi à la formule de justice dans l'impôt, la discrimination répond bien davantage à l'autre formule de la justice par l'impôt et, par conséquent, plus que la progressivité, elle présente un réel caractère d'arbitraire. Le rôle du législateur consistera donc à écarter ces inconvénients du principe, c'est-à-dire à empêcher d'abord le principe de devenir un instrument de lutte des classes et à limiter, le plus possible, l'arbitraire du gouvernement par un système de discrimination approprié ; chacun des deux inconvénients précédents pouvant être considéré, d'ailleurs, comme étant le corollaire de l'autre. Parmi les pays civilisés dont nous avons vu la législation actuelle concernant la discrimination nous envisagerons seulement l'Angleterre et la France pour comparaison, les systèmes des autres pays étant plus ou moins l'imitation ou la transformation des systèmes

anglais et français. Entre ces deux systèmes anglais et français, le système anglais de discrimination paraît préférable au système français. En effet, nous avons vu que la discrimination est réalisée en Angleterre par le procédé des abattements ; la déduction permise du revenu global est de un cinquième du revenu gagné, à condition que cette déduction n'excède pas 300 livres. Ce taux d'abattement est unique.

D'autre part, la définition légale de l'Income Tax Act 1918, Section 14, établit d'une façon précise la distinction entre les revenus gagnés et non gagnés. Or, la détermination d'un taux unique d'abattement écarte l'arbitraire du gouvernement en ce qui concerne le maniement de chacune des cédules ; cette classification de l'Income tax en cédules n'ayant, d'ailleurs, comme but que de faciliter la perception de l'impôt en gênant le moins possible le contribuable. Quand donc on modifie ce taux unique d'abattement toutes les catégories de revenus gagnés sont influencés en même temps dans la même proportion ; l'arbitraire existe si l'on veut, seulement pour l'ensemble des revenus et non pas pour une catégorie quelconque de revenu ; et il est difficile au gouvernement de modifier, avant de réfléchir longuement, un taux qui toucherait l'ensemble des situations des contribuables.

En outre, même si cette modification a lieu, elle ne peut entraîner une lutte des classes puisque tous les contribuables seront proportionnellement affectés dans leurs revenus gagnés.

Tous ces avantages du système anglais de discrimi-

nation avaient, d'ailleurs, conduit le législateur français à se rapprocher, dans une certaine mesure, du système anglais, au point de vue du tarif unique. Ainsi à la suite de la réforme fiscale du 6 juillet 1934 on fixait chaque année un tarif général de l'impôt général sur le revenu et on prenait la moitié pour avoir le tarif de base des impôts cédulaires.

Mais depuis les derniers textes fiscaux, comme nous l'avons déjà vu, les tarifs des impôts cédulaires ne comportent plus cette simplicité, bien qu'on continue à fixer un tarif général des impôts cédulaires, indépendamment du tarif de l'impôt général sur le revenu (1).

Envisageons donc la discrimination en France telle qu'elle se réalise actuellement.

Nous disions qu'on discrimine les revenus en France par tarifs différentiels et par abattements différentiels. Il y a, par conséquent, des tarifs multiples ; chaque source de revenu a son taux de taxation spécial, son tarif d'abattement particulier. Or, plus les tarifs sont nombreux, plus le maniement d'un quelconque d'entre eux est facile, étant donné que le changement d'un des tarifs n'affectera pas un nombre très grand de contribuables ; en conséquence leur résistance ne pourra présenter de danger. Ainsi une classe fortement organisée et politiquement dominante obligera le gouvernement à modifier un de ces tarifs au détriment d'une classe moins bien organisée.

(1) Avec les décrets-lois récents de novembre 1938 on revient de nouveau au système de 1934.

C'est le cas, surtout en France, de la discrimination relative aux revenus des ouvriers.

En effet, en comparaison avec la cédula des professions libérales, par exemple, la cédula des traitements et salaires comporte, comme on l'a déjà vu, des faveurs beaucoup plus importantes, aussi bien au point de vue taxation qu'au point de vue abattement. Ceci ne peut s'expliquer que par l'existence dans ladite cédula, d'ouvriers qui sont fortement organisés et dont on redoute la résistance, tandis que les contribuables de la cédula des professions libérales sont beaucoup moins combatifs et ne sont pas une force électorale.

Néanmoins, à la décharge du système français de discrimination nous pouvons ajouter que la réalisation de la justice fiscale comme d'ailleurs celle de toute sorte de justice, n'est pas quelque chose de facile ; dans les Etats actuels la complexité des formules et des principes est le pendant de la civilisation.

C'est en analysant les cas spéciaux, c'est en cherchant les revenus véritables de chaque catégorie de contribuables qu'on pourra le mieux se rapprocher de l'idéal de justice, en matière fiscale, pourvu que dans cette tâche, ni les données de la technique financière, ni les principes directeurs de l'équité ne soient perdus de vue par les gouvernants.

Vu : *Le Doyen*,
G. RIPERT.

Vu : *Le Président de la Thèse*,
J. BARTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :
Le Recteur de l'Académie de Paris,
G. ROUSSY.

BIBLIOGRAPHIE

1° *Ouvrages généraux*

- ALLIX (ED.). — Traité élémentaire de science des finances et législation financière française. Paris, 1931.
- ALLIX (ED.) et LECERCLE (MARCEL). — L'impôt sur le revenu. Paris, 1926.
- AYNIZADE (HASAN TAHSIN). — Traité de science des finances et de législation financière. (En turc). Istambul, 1934.
- BARTHELEMY (JOSEPH). — Cours de législation financière. 1937-1938.
- CAMILLE ROSIER. — Traité théorique et pratique de législation financière. 2 vol. Paris, 1926.
— L'impôt. Paris, 1936.
- CAUSSADE (CHARLES). — Devant l'impôt. Paris, 1937.
Nouveautés fiscales. Paris, 1938.
- ERÇIN (CEZMI). — Précis de science des finances et de législation financière. (En turc). Istanbul, 1935.

JEZE (GASTON). — Cours de finances publiques. 1936-1937.

MOYE (MARCEL). — Précis de législation financière. Paris, 1937.

SELIGMAN (EDW.). — L'impôt sur le revenu. Paris, 1913.
— L'impôt progressif. Paris, 1909.
— Essai sur l'impôt. Tome II. Paris, 1914.

TROTABAS (LOUIS). — Précis de science et législation financière. Paris, 1935.

WAGNER (ADOLPH). — Traité de la science des finances. Tome II. Théorie de l'imposition, théorie des taxes et théorie générale des impôts.

2° Cours, périodiques, thèses, documents officiels

BARTHELEMY (JOSEPH). — Les principes financiers de la Révolution. (Cahiers de la Révolution Française. VI^e).

BAUMGARTNER (W.). — Finances publiques. Cours professé à l'Ecole des Sciences politiques en 1936-1937.

COLIN (CHARLES-AMBROISE). — La notion du revenu en matière de législation fiscale. Thèse. Paris, 1924.

HUNTER (M. H.). — Le système fiscal des Etats-Unis d'Amérique. (Traduction par Alb. Jèze). R. S. L. F. 1927.

JEZE (GASTON). — Projets de réforme de l'Income tax.
R. S. L. F. 1907.

LEPELLETIER (F.). — Projet de transformation de
l'Income tax. R. S. L. F. 1906.

PEYSTER (DE). — Finances contemporaines. Cours pro-
fessé à l'Ecole des Sciences Politiques en 1937-
1938.

ROHTE (HUBERT). — La taxation des revenus en Grande-
Bretagne. Thèse. Paris, 1937.

SELIGMAN (EDW.). — Théorie sociale de la science des
finances. R. S. L. F. 1926.

Les articles de M. Camille ROSIER dans la *Revue des
Contributions et de l'Enregistrement*

Revue de Science et de Législation financière.

Revue des finances (en ture). Ankara.

Exposé des motifs du projet de loi sur l'impôt sur le
revenu. R. S. L. F. 1907.

Code général des impôts directs et taxes assimilées.
(Avec modifications).

Code fiscal des valeurs mobilières. (Avec modi-
fications).

Journaux officiels.

Les articles de M. Stéphane LAUZANNE dans *Le Matin*.

TABLE DES MATIÈRES

PREMIÈRE PARTIE

Considérations générales sur l'Impôt

CHAPITRE PREMIER. — Le fondement de l'imposition et la justice fiscale.....	3
CHAPITRE II. — La justice fiscale et la productivité de l'impôt	7
Section I. — La justice fiscale et la personnalité de l'impôt	11
Section II. — Le choix d'une équitable mesure des facultés	18
Section III. — Le revenu comme mesure de facultés	26
Section IV. — Le revenu au point de vue fiscal..	30

DEUXIÈME PARTIE

Le principe de la Discrimination

CHAPITRE PREMIER. — Définition de la discrimination.	37
CHAPITRE II. — Modalités de la discrimination.....	39
A. — Discrimination par tarifs différentiels..	39
B. — Discrimination par le procédé des abattements	39
C. — Discrimination par superposition d'impôts	40

CHAPITRE III. — Théorie de la discrimination.....	41
CHAPITRE IV. — Origine et évolution de la discrimination en Angleterre.....	50
Section I. — Discrimination dans la période 1798-1816	50
Section II. — Discrimination dans la période 1842-1907	54
Section III. — Adoption définitive du principe en 1907	56
Section IV. — Discrimination actuelle en Angleterre	63
CHAPITRE V. — Discrimination en Allemagne.....	66
CHAPITRE VI. — Discrimination en Italie.....	71
CHAPITRE VII. — Discrimination aux Etats-Unis.....	76
CHAPITRE VIII. — Discrimination en France.....	80
Section I. — Sous l'Ancien Régime.....	80
Section II. — Pendant la Révolution.....	88
Section III. — Après la Révolution.....	100
Section IV. — Discrimination actuelle en France.....	103
Section V. — La discrimination et la jurisprudence en France.....	116
Section VI. — L'injustice qu'entraîne la discrimination en France.....	143
Section VII. — L'injustice provenant du principe de l'unité de cote.....	147
Conclusion	151
Bibliographie	155

